"نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية"

A Proposed Model for Measuring the Impact of the Quality of Accounting Information on the Rationalization of the Jordanian Governmental Expenditure in Accordance with International Standards

إعـــــــــداد

محمد صادق حامد ربابعة

إشـــراف

الأستـــاذ الدكتـــور

محمد عبد الفتاح العشماوي

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة بكلية الأعمال في جامعة عمان العربية للدراسات العليا

2010

بسم الله الرحمن الرحيم

{والذين إذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا وكان
بين ذلك قواما}

صدق الله العظيم

"الفرقان – الآية 67"

ج

التفــويض

أنا محمد صادق حامد ربابعة

أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم: محمد صادق حامد ربابعة

التوقيع:

التاريخ: ١٦/٢/٢٠١٠

د

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الأطروحة وعنوانها **نموذج مقترح لقياس اثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية**

وأجيزت بتاريخ 2010/2/7 م.

أعضاء لجنة المناقشة :		التوقيع
الأستاذ الدكتور نبيل بشير الحلبي	رئيساً	
الأستاذ الدكتور محمد عبد الفتاح العشماوي	عضواً ومشرفاً	
الدكتورة عفاف إسحق أبو زر	عضواً	
الأستاذ الدكتور احمد حسن الظاهر	عضواً	

شكـــر وتقديـــر

بسم الله الرحمن الرحيم والحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على رسول الله محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد

أسجد لله سبحانه وتعالى شاكراً حامداً وأسأله سبحانه وتعالى دوام نعمه ظاهرها وباطنها والعون على الدنيا والمغفرة في الآخرة والسكنى في الجنة والنجاة من النار.

وأتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي الدكتور محمد عبدالفتاح العشماوي لنصيحته القيمة باختيار موضوع الرسالة أولاً، حيث كان لتشجيعه وتولي مسؤولية الإشراف دورٌ جوهريٌ في تمهيد السبل وإزالة الخوف والتردد من الولوج في هذا الموضوع الذي كان حينها عصياً وغامضاً جداً. وأشكره ثانياً لما أحاطني إشرافه من استزادة علمية وعون ومساندة واهتمام متواصل أفضى إلى إنجاح هذا العمل بالصورة المأمولة.

ويستدعي واجب الاعتراف بالجميل شكر وتقدير الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة والحكم، الأستاذ الدكتور نبيل بشير الحلبي والأستاذ الدكتور أحمد حسن الظاهر والدكتورة عفاف اسحق أبو زر، لتفضلهم قبول مناقشة هذه الرسالة وتصويبها وإثرائها بمعلوماتهم القيمة التي تشهد عليها خبراتهم العلمية الطويلة ودرجاتهم العلمية الكبيرة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جامعة عمان العربية للدراسات العليا ممثلة برئيسها وأعضاء الهيئة التدريسية وجميع العاملين فيها.

ويمتد شكري لكل من له فضل علي ولو بكلمة نطقها أو حرف خطه أو خطوة سارها أو مال أنفقه أو جهد بذله، كما أستميح عذراً كل من غفلت عن ذكره بالاسم أو بالإشارة، سائلاً من لا تخفى عليه خافية أن يجازي كل من ساندني بخير في هذا العمل ولو بمثقال ذرة بعشرة أمثال خيره، إنه سميع قريب مجيب الدعاء.

والحمد لله رب العالمين.

الإهـــــــــداء

عرفاناً بالجميل ووفاءً للتضحية والبذل والرعاية، أهدي هذا الجهد المتواضع

إلـــــــــى:

مثلي الأعلى ومن غرس في نفسي الثقة والطموح وتمنيت أن يكون معي، روح والدي الطاهرة.....

والدتي الحنونة التي بذلت روحها ونفسها لراحتي..........

أخواني وأخواتي الأعزاء............... ....

زوجتي رفيقة دربي التي تحملت من أجل إنجاز هذه الرسالة الكثير........

أمل الغد.. أولادي حمزة ونور وعبدالله وهاشم الذين غمروني بفيض محبتهم وكانوا الدافع الأجمل لإتمام رسالتي...........

وطني الأردن الذي أعاهد الله على أن أعمل على رفعته وتقدمه.....

محمد صادق ربابعة

فهرس المحتــويات

الموضـــــــوع	رقم الصفحة

الفصل الثاني

الإطـــار النظـــري

الموضــــــــوع	رقم الصفحة

قائمـــة الجـــداول

قائمـــة الأشكال

قائمـــة الاختصارات

المعنى المقصود باللغة العربية	المعنى المقصود باللغة الإنجليزية	الاختصار
لجنة المعايير المحاسبية	Committee On Accounting Standard	CAS
مجلس معايير المحاسبة المالية (أمريكا)	Financial Accounting Standard Board	FASB
لجنة المحاسبة الإدارية والمالية	Financial and Management Accounting Committee	FMAC
المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	Generally Accepted Accounting Principles	GAAP
مكتب المحاسبة الحكومية (أمريكا)	Government Accountability Office	GAO
الجمعية المالية للمكاتب الحكومية	Government Financial Officers Association	GFOA
إحصاءات مالية الحكومة	Governmental Finance Statistics	GFS
قطاع الحكومة العامة	General Government Sector	GGS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standard Board	IASB
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standard Committee	IASC
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation Of Accountants	IFAC
صندوق النقد الدولي	International Monetary Fund	IMF
المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	International Organization Of Supreme Audit Institutions	INTOSAI
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards	IPSASs
لجنة القطاع العام (الدولية)	Public Sector Committee	PSC
الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Packages For Social Science	SPSS

"نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية"

إعــداد

محمد صادق حامد ربابعة

إشراف

د

الأستاذ الدكتور/ محمد عبد الفتاح العشماوي

الملخص

يكتسب الإنفاق الحكومي أهمية بالغة في الدول النامية نظراً لكون القطاع الخاص في هذه الدول ليس لديه القدرة على الدخول في الاستثمارات التي تحتاج إلى موارد كبيرة، وبخاصة في مجال الخدمات العامة مثل الكهرباء والماء وغيرها. لذا فإن دور القطاع الحكومي في هذه الاقتصاديات دور مهم وتعتمد عليه شريحة عريضة من المجتمع في رفاهيتها بالإضافة إلى دوره في بناء مشاريع البنية التحتية والخدمات العامة.

ونظراً للاستمرارية في الإنفاق الحكومي، فإن الإجراءات الحكومية في هذه الدول عرضة للتذبذب حسب التغيرات الاقتصادية ودوافع التنمية الاقتصادية الأمر

الذي يؤدي إلى حدوث عجز في موازنات هذه الدول بحيث يفوق الإنفاق الحكومي إيرادات هذه الدول.

ويبدأ توصيف أهمية الإنفاق الحكومي منذ البدء بمرحلة إعداد مشروع الموازنة العامة في جميع الوحدات الحكومية حيث تشكل المحاسبة الحكومية وسيلة فعالة لمساعدة الإدارة المالية في تحديد مسار الأموال العامة وإدارتها بشكل فعال، ويختلف مفهوم المال العام عن المال الخاص في أن المال العام تتم جبايته وفقاً لقوانين ونظم مالية حكومية ولأهداف محددة ومرسومة، وانطلاقاً من ذلك لا بد من ضبط المال العام ورقابته لعدم إفساح المجال للتلاعب والتصرف به بعيداُ عن الأهداف المخططة. تلعب عملية إنفاق المال العام دوراً هاماً في اقتصاد هذه الدول حيث تشكل انعكاساً لمدى فعالية النشاطات الحكومية.

تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي طبقاً للمعايير الدولية وذلك من خلال التركيز على محاسبة تكاليف الممتلكات الحكومية وتطوير التقارير المالية، وكذلك استخدام مبدأ الاستحقاق في المحاسبة الحكومية، وتفعيل دور الرقابة الداخلية وقدرتها على ضبط وترشيد الإنفاق الحكومي.

ولتحقيق هذه الأهداف تم تحديد المتطلبات الأساسية للتعرف على أساليب ترشيد الإنفاق الحكومي بالاعتماد على أدبيات الدراسة والمتعلقة في هذا المجال بالإضافة إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

أما الدراسة الميدانية فقد اعتمدت على استبانة وزعت على عينة الدراسة المكونة من المختصين في مجال المحاسبة والذين لهم علاقة مباشرة بالإنفاق العام في الأردن، حيث تم اختيار المدققين والمفتشين والمراقبين الماليين والمستشارين ومديري الدوائر وعددهم (120) موظفاً حيث بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي (95) استبانة أي بنسبة 80% من الاستبانات الموزعة. وقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات للوصول إلى نتائج الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن جودة المعلومات الخاصة بتكاليف الممتلكات الحكومية ومعلومات اهتلاك الممتلكات الحكومية ومعلومات أساس الاستحقاق المحاسبي وكذلك معلومات نظم الرقابة والتدقيق الداخلي لها أثر واضح على ترشيد الإنفاق الحكومي بدرجة كبيرة.

وقد تم التوصل إلى عدد من التوصيات التي يمكن من خلالها القيام بعمليات ترشيد الإنفاق الحكومي.

A Proposed Model for Measuring the Impact of the Quality of Accounting Information on the Rationalization of the Jordanian Governmental Expenditure in Accordance with International Standards

Prepared by

Mohammed Sadiq Hammed Rababa'h

Supervised by

Prof. Dr. Mohamed Abdel Alfattah Alashmawee

Abstract

Government expenditure has gained great significance in developing countries owing to the fact that the private sector in these countries is not able to enter investments that require huge resources, such as electricity, water and others. Therefore, the role of the government sector in these economies is important, since a large sector in the society depends on it. This is in addition to its role in construction of infrastructure and public services projects.

Due to the continuity of government expenditure, the government actions in these countries are exposed to fluctuation according to economic changes and the motives of economic development, which in turn, leads to a budget deficit of these countries; that is, government expenditure exceeds its income.

Defining and identifying government expenditure begins as soon as the public budget project of all government units starts. Herewith, government accounting is an effective way to assist the financial management in determining the course of public funds and managing it effectively. The concept of public money differs from the private money in that the former is levied in accordance with the governmental laws and financial systems, and for specific and clearly defined objectives. Accordingly, public money must be monitored and controlled to prevent exploitation and deviation from the planned objectives. Expenditure of public money significantly contributes to the economy of these countries since it represents the effectiveness of government activities.

This study aims to find out the impact of the quality of accounting information on the rationalization of government expenditure in accordance with international standards by focusing on the cost accounting of government properties, development of financial reports, use of accrual basis in government accounting, changing the role of internal auditing, and its ability to control and rationalize government expenditure.

To achieve these aims, and based on the review of related literature and previous research which has been conducted, the researcher identified the basic requirements for recognizing methods of rationalization of government expenditure.

The field study depended on a questionnaire distributed to the sample of the study which consisted of specialists in accounting and those directly involved to public expenditure work. A total of 120 subjects were selected including auditors, inspectors, financial controllers, consultants and directors in Jordan. The retrieved and valid questionnaires for

statistical analysis were 95 accounting for 80% of those distributed. The statistical analysis program SPSS was used for data analysis to arrive at the desired results.

The results showed that the quality of accounting information related to the costs of government properties and the depreciation of government properties, the basis of accounting and control and internal audit systems have a significant influence on the rationalization of government expenditure.

Based on the findings of the present study, the researcher presented several recommendations through which rationalization of government expenditure can be achieved.

الفصل الأول

– الإطار العام للدراسة

– الدراسات السابقة

المقدمـــــة

لا شك في أن الوضع الحالي لمعلومات تقارير الإنفاق الحكومية لا يساعد على قياس إنتاجية النفقة. ومن ثم لا يساعد على ترشيد الإنفاق بالدوائر الحكومية التي لا تزال بمعظم الدول النامية تعمل بنمط موازنة البنود دون الاهتمام بأهمية نمط البرامج والأداء الذي أرساه صندوق النقد الدولي في جولاته المتعددة، وإذا كانت معظم حكومات دول العالم المتقدم تسعى إلى ترشيد الإنفاق الحكومي بدلالة إنتاجية النفقة فإن المعلومات المحاسبية المرتبطة بالقوانين والقواعد الحكومية والأنظمة واللوائح المنظمة بالدول النامية لا تصلح لترشيد هذا الإنفاق وأن الأمر يتطلب ضرورة لإنتاج المعلومات المحاسبية الكاملة والملائمة لقياس إنتاجية النفقة ومن ثم ترشيد الإنفاق الحكومي (الجمال، 2008).

ولا شك في أن المعلومات المحاسبية الحالية بالقطاع الحكومي تصلح لمتابعة تنفيذ الموازنة ومراقبة الصرف على الأنشطة الحكومية، ومراقبة مدى تحقق وتحصيل الإيرادات العامة، دون ملاءمتها لخدمة قرارات ترشيد الإنفاق الحكومي، وعلى هذا النحو هنالك ضرورة ملحة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالدوائر الحكومية لإمكانية قياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية وتبسيط قياس إنتاجية النفقة وترشيد الإنفاق الحكومي (الحجاوي، 2004).

ومن هنا توجه الباحث لتناول موضوع أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية وذلك لأن الوحدات الحكومية لا تهدف إلى الربح وتعتمد على النفقات المخصصة من قبل الحكومة، كما أنها تخضع إلى قوانين وقيود تنظيمية تفرض بوساطة القوانين والدستور التي يكون لها أثر بالغ في مصداقية البيانات والعمليات المالية.

مشكلة الدراسة

ما تزال المعلومات المحاسبية الصادرة عن التقارير الحكومية لا تصلح لترشيد الإنفاق الحكومي بدلالة إنتاجية النفقة بالدوائر الحكومية.

ونظراً لعدم قدرة هذه المعلومات على الإفصاح عن معدلات الإنجاز الحكومي ونتائج الأداء وتكلفة الخدمات الحكومية المؤداة، فإن هناك صعوبة بالغة في ترشيد الإنفاق الحكومي بدلالة هذه المعلومات ما لم يتم التفكير في تحسين جودة هذه المعلومات لتصبح قادرة على:

- تتبع تدفق الإنفاق على البرامج والأنشطة الحكومية.
- قياس كفاءة استخدام الاعتمادات المالية المخصصة.
- تضييق النطاق على فرص التلاعب أو الانحرافات.
- رفع كفاءة التقارير المالية الحكومية.

كما يواجه مستخدمو المعلومات المحاسبية الحكومية في الأردن مشكلة الحصول على المعلومات الملائمة والموثوقة والتي توفر الشفافية المطلوبة لتحقيق الرقابة والمساءلة واتخاذ القرارات الرشيدة لذلك فإن مصدر هذه المعلومات هو النظام المحاسبي المستخدم والذي يجب أن يرتكز على أسس علمية واضحة بحيث تلبي المتطلبات التي يفرضها تطوير النظام المحاسبي، لذلك لا بد أن ترتكز هذه المتطلبات للتطوير على المعايير المحاسبية الحكومية (ملحق رقم 2) التي تساعد على تطوير النظام المحاسبي بحيث يؤدي استخدام هذه المعايير إلى توافر أدلة وإرشادات تساعد في تحقيق الكفاءة المطلوبة للنظام المحاسبي الحكومي، كذلك فإن الحاجة إلى مثل هذه المعايير واستخدامها من أجل إنتاج معلومات كافية تلبي حاجة مستخدمي التقارير المالية الحكومية للقيام بالمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة؛ وذلك لأن أساليب إعداد الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي في الأردن يحمل السمات

التقليدية والتي من أهمها الاستناد إلى مفاهيم نظرية الأموال المخصصة (Fund theory) وإتباع الأساس النقدي في المحاسبة.

وبناءً على ما سبق فإن الغرض من الدراسة هو اقتراح نموذج لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية.

عناصر مشكلة الدراسة

يمكن تحقيق الهدف من الدراسة من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. هل توجد فروق بين المستقصى منهم حول أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي؟
2. هل توجد علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد الإنفاق الحكومي؟
3. هل يوجد تأثير جوهري لجودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي؟
4. هل يمكن قبول النموذج المقترح لتأثير جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي؟

فرضيات الدراسة:

فيما يلي فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الأولى:**

"لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين المستقصى منهم فيما يتعلق بأثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي".

- **الفرضية الثانية:**

"لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات المحاسبية وبين ترشيد الإنفاق الحكومي".

- **الفرضية الثالثة:**

"لا يوجد تأثير جوهري لجودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي".

- **الفرضية الرابعة:**

"يمكن قبول النموذج المقترح لتأثير جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي".

التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

1- القطاع الحكومي:

وهو الذي يعمل على تقديم الخدمات العامة ويضم الوزارات والمؤسسات الحكومية بالدولة.

2- المعلومات المحاسبية:

وهي تمثل مخرجات النظام المحاسبي اللازمة لترشيد القرارات الإدارية التي من بينها قرارات ترشيد الإنفاق.

3- جودة المعلومات المحاسبية:

وهي تلك الخصائص التي تجعل من المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات فائدة للمستخدمين.

4- الملاءمة:

تعني أن يتم استخدامها في المساعدة في تقييم الأحداث السابقة أو الحالية أو المستقبلية أو لتأكيد أو تصحيح تقييمات سابقة.

5- الموثوقية:

أي أن تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمون لتمثل بأمانة ما تقتضي تمثيله.

6- نظام المحاسبة الحكومي:

وهو مجموعة من الأسس والقواعد والأساليب التي يمكن بوساطتها فرض الرقابة على أوجه النشاط الحكومي من أجل المحافظة على الأموال والممتلكات العامة.

7- الإنفاق الحكومي:

وهو عملية الصرف من الاعتمادات المالية التي يتم تخصيصها من الموازنة العامة للدولة لكل دائرة حكومية.

8- الإنفاق الجاري:

الإنفاق الحكومي المتكرر سنوياً لتقديم الخدمات السيادية والاجتماعية والاقتصادية ومواجهة الالتزامات المستحقة على الدولة بموجب التشريعات المعمول بها.

9- الإنفاق الرأسمالي (الاستثماري):

عبارة عن النفقات التي تستهدف تحقيق إضافات في الموجودات الحكومية طويلة الأجل.

10- ترشيد الإنفاق الحكومي

يتحقق ترشيد الإنفاق الحكومي طبقاً للعلاقة النسبية بين مخرجات الأنشطة الحكومية وبين مدخلاتها حال سهولة قياس عائد هذه الأنشطة.

11- وحدات قياس بسيطة:

وهي الوحدات التي يتم استخدامها لمقارنة مؤشرات إنتاجية مخططة بمؤشرات فعلية مثل كم مريض تمت معالجته في المستشفى فالمريض يعتبر وحدة قياس بسيطة.

12- وحدات قياس مركبة:

وهي الوحدات التي يتم استخدامها لمقارنة مؤشرات إنتاجية مخططة بمؤشرات فعلية مثل قيمة المباني وتجهيزات المستشفى حيث تعتبر قيمة هذه المباني والتجهيزات وحدات قياس مركبة.

13- الفحص التحليلي:

وهو أن يتم التحقق من أن البيانات المالية متطابقة مع المعايير المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير والكشوفات المالية.

أهميـــة الدراســـة

تكمن أهمية الدراسة في مجموعة الاعتبارات التالية:

1- الاهتمام الحالي لدى متخذي القرارات الإدارية بالقطاع الحكومي الأردني بترشيد الإنفاق الحكومي بكافة الدوائر الحكومية.

2- الاهتمام الحالي للعاملين على تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الأردن في إيجاد الأساليب الحديثة التي تساعدهم على تطوير النظام المحاسبي الحكومي الذي يؤدي في النهاية إلى تطوير الموازنة العامة للدولة.

3- الجهود المتزايدة والمستمرة من قبل كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي حول ضرورة تطوير الموازنة الحكومية بالدول النامية والتي من بينها الأردن وذلك لإمكانية توفير المعلومات المحاسبية الملاءمة والموثوقة لدعم القرارات الحكومية طبقاً لمجموعة الخصائص النوعية لهذه المعلومات.

4- قلة الدراسات السابقة والبحوث في مجال المحاسبة الحكومية والمتعلقة بتطوير النظام المحاسبي الحكومي بالأردن وذلك بالقدر الذي يعكس إمكانية ترشيد الإنفاق الحكومي بدلالة جودة المعلومات المحاسبية بالدوائر الحكومية الأردنية.

حدود الدراســة

يمكن حصر حدود هذه الدراسة بما يلي:

1- اقتصرت هذه الدراسة على:

- وزارة المالية (المركز الرئيسي)
- دائرة الموازنة العامة
- ديوان المحاسبة
- وزارة الصحة

وذلك كعينة من القطاع الحكومي بالأردن لاختبار فرضيات الدراسة ومن ثم إمكانية تعميم النتائج والدلالات المترتبة عليها وذلك على باقي الدوائر الحكومية الأخرى في الأردن.

2- اقتصرت هذه الدراسة على الجهات الممولة والمشرفة والمراقبة على الإنفاق العام.

3- اقتصرت هذه الدراسة على قياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي بالدوائر الحكومية التي تم اختيارها كعينة يمكن تعميم نتائجها مستقبلاً.

متغيرات الدراســـة

فيما يلي متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة:

1- المتغيرات المستقلة

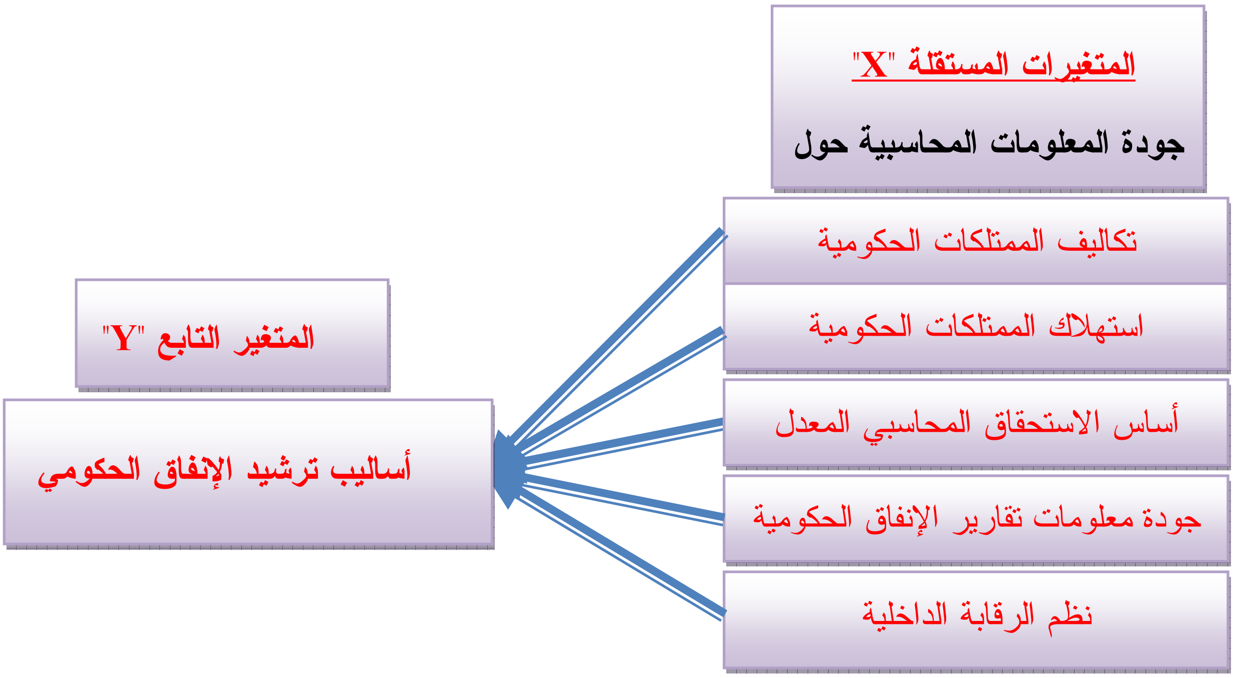
- المعلومات حول تكاليف الممتلكات الحكومية.
- المعلومات حول استهلاك الممتلكات الحكومية.
- معلومات أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل.
- جودة معلومات تقارير الإنفاق الحكومية.
- معلومات نظم الرقابة الداخلية.

2- المتغير التابع: أساليب ترشيد الإنفاق الحكومي.

نموذج الدراســـة

للربط بين المتغيرات المستقلة (المعلومات حول تكاليف الممتلكات الحكومية، المعلومات حول استهلاك الممتلكات الحكومية، معلومات أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل، جودة معلومات التقارير الحكومية، معلومات نظم الرقابة الداخلية) وبين أساليب ترشيد الإنفاق في الدوائر الحكومية كمتغير تابع، ولاختبار مدى صحة الفرضيات فقد اقترح الباحث النموذج المحاسبي التالي:

شكل رقم (1): نمــوذج الدراســـة



المصدر: إعداد الباحث

الدراسات السابقة ذات الصلة

تعددت الدراسات والبحوث السابقة التي تناولت موضوع الأطروحة بشكل جزئي، ولعل أهم هذه الدراسات خلال الفترة من عام 2000 وحتى الآن ما يلي:

أولاً: الدراسات العربية

1- دراسة (جبر، 2000)

بعنوان: "دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة ديوان المحاسبة في استخدام أساليب والطرق الخاصة بتقييم الأداء في المستشفيات الحكومية، وكذلك معرفة مدى قدرة الديوان على تقديم الاقتراحات والتوصيات التصحيحية إلى الجهات المختصة ممثلة بوزارة الصحة وإدارة المستشفيات الحكومية.

استخدم الباحث المنهج الوصفي إضافة إلى البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- إن ديوان المحاسبة الأردني يواكب التطورات الحديثة في مجال الرقابة الشاملة من حيث تطبيقه لرقابة الأداء على المستشفيات الحكومية.
- قلة النصوص الواردة في قانون ديوان المحاسبة لعام 1952 وتعديلاته والتي تتعلق بتقييم الأداء للوحدات الحكومية بما فيها المستشفيات الحكومية.

2- دراسة (المهايني، 2000)

بعنوان: "الموازنة العامة للدولة في سوريا الواقع والآفاق"

قدمت الدراسة عرضاً لواقع الموازنة العامة للدولة في سوريا، ومن ثم تعرضت إلى آفاق التطوير، وذلك لجهة إعادة النظر بمنهجية التخطيط من تخطيط شامل إلى تخطيط تأشيري، كما قدمت مقترحات محددة في سياسات الموازنة إيراداً وإنفاقاً بما يساعد على التوجهات في التوازن الاقتصادي المستهدف وتقليص فجوة العجز، وإعادة النظر بارتباط مالية القطاع العام الاقتصادي بالموازنة العامة للدولة، والاتجاه إلى منحه الاستقلالية في التخطيط والتنفيذ والقرار الإداري، إضافة إلى بعض المقترحات التي تسهم في تحسين الأساليب الفنية للموازنة تبويباً وإعداداً، وتأمين البيانات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي والتحليل المالي، وتقويم أداء النشاط الحكومي.

3- دراسة (السعبري، 2000)

بعنوان: "المعايير المحاسبية الحكومية"

هدفت هذه الدراسة إلى إصدار معايير خاصة بالنظام المحاسبي الحكومي بما يـؤدي إلى زيادة منفعة المعلومات التي يقدمها النظام للأطراف المستفيدة وتوصلت الدراسة إلى:

- إن القوائم المالية التي يصدرها النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا تحقـق الأهـداف المنشودة.

- وجود بعض التوافق بين تلك القواعد والمعايير المحاسبية الحكومية الأمريكيـة والدوليـة الصادرة عن إلـ IFAC و INTOSAI وأنه ينبغي استثمار هذا التوافق في بناء معـايير محاسبية حكومية خاصة بالعراق.

وقد أوصت الدراسة بالعمل على:

- ضرورة العمل على إصدار معايير خاصة بالمحاسبة الحكومية.

- إتباع أساس الاستحقاق بشكل متدرج.

- تحسين نظم المعلومات المحاسبية الحكومية من خلال إدخال نظم محاسبة التكاليف ونظم قياس الرضا العام.

- إدخال الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة العامة.

4- دراسة (الشوابكة، 2000)

بعنوان: "مدى ملاءمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تطور أسلوب إعداد الموازنة العامة في الأردن من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، وتقويم مدى تطبيقها، كذلك تحديد أهم الأسس الواجب توافرها في النظام المحاسبي الحكومي ليتوافق مع تطبيق هذه الموازنة.

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

1- لا بد من استخدام تبويب الأنشطة وذلك عن طريق تحليل إجراءات العمل داخل البرنامج ووضع كل مجموعة من مجموعات العمل التي تتضافر جهودها لإنتاج منتج محدد في نشاط تكون مسئولة عنه وحدة معينة.

2- تطوير الدفاتر المحاسبية بحيث يمسك لكل برنامج دفتر أستاذ للنفقات ودفتر أستاذ مساعد يوضح الإنفاق الفعلي من بنود النفقات لكل نشاط ولكل برنامج على حده.

3- استبدال الأساس النقدي بأساس الاستحقاق ويفضل أن يتم التطوير تدريجياً.

4- وضع أسس وقواعد لنظام تكاليف ملائم يراعى فيه البساطة في البداية وعدم التعقيد.

5- تطوير معدلات ومعايير لقياس كفاءة وفاعلية برامج الإدارة ومحاولة الوصول إلى المعدلات المعيارية.

6- وضع هدف محدد قابل للقياس الكمي لكل برنامج من البرامج على حده من قبل هيئات التخطيط سواءً في السلطة التشريعية أو التنفيذية.

5- دراسة (الخشارمة، 2002)

بعنوان: "العوامل المؤثرة في تطور الموازنة العامة في الأردن"

تهدف الدراسة إلى التعريف بالموازنة العامة وتطورها منذ عام 1950 حتى عام 2002، وتحديد العوامل التي أثرت في تطورها. ولتحقيق ذلك استخدم الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي. وقد تم جمع البيانات المتعلقة بالبحث من عدة مصادر، شملت الأنظمة والقوانين وبعض الإحصاءات البيانية، زيادة على بعض المقابلات الشخصية التي أجريت مع بعض الخبراء في هذا الموضوع من وزارة المالية والموازنة العامة في الأردن.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

- لقد مرت الموازنة العامة في الأردن بعدة تطورات مستمرة منذ عام 1950 وحتى يومنا هذا هدفت إلى زيادة فعالية جهاز الدولة لتنسيق كافة البرامج والأنشطة الحكومية ومراجعتها وتوجيهها ومراقبتها.

- هناك عدة عوامل أثرت في تطور الموازنة العامة في الأردن شملت التشريعات الضريبيــية والأنظمة المالية وقانون الشركات الأردني وقانون التجارة الأردني وقانون ديوان المحاسبة الأردني ومعايير المحاسبة الدولية وتقرير مدقق الحسابات حول البيانات المالية في الأردن.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاستمرار بإجراء تحسينات على الموازنة العامـــة في الأردن من أجل مواكبة التطورات والمستجدات الاقتصادية والمالية على الساحتين المحلية والدولية.

6- دراسة (نوش، 2003)

بعنوان: "نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام الخدمية"

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على المؤسسة العامة للخطوط والسكك الحديدية.

وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

1- تعتمد المؤسسة العامة للخطوط الحديدية بشكل عام على أنظمة المحاسبة المالية وذلك بسبب عدم قدرة نظام (المحاسبة التكاليفي) على مواجهة المشاكل التالية:

أ- تحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز التكاليف باستخدام معدل تحميل واحد فقط بالرغم من وجود ارتباط بين التكاليف غير المباشرة وبين هذا المعدل.

ب- انعدام العلاقة السببية في هذا النظام بين تكلفة المنتج والموارد المستخدمة في إنتاجه.

ج- اتخاذ القرارات غير الملائمة نتيجة لعدم الدقة في احتساب تكلفة المنتج.

2- عدم قدرة المؤسسة على تقسيم التكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة مما يؤثر على الأرباح الإجمالية للمؤسسة وبالتالي يؤثر على الخطط المستقبلية لها.

3- اعتماد المؤسسة بشكل كبير على معدل النسبة والتناسب بالنسبة لتوزيع التكاليف بين مراكز التكاليف العائدة للمؤسسة وبالتالي غياب معدلات التحميل بالمعنى الحقيقي لها.

وقد أوصت الباحثة بما يلي:

1- ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في جميع القطاعات وبخاصة في القطاع الخدمي لما لهذا النظام من خصائص تكمله في زيادة فاعلية الرقابة وتحقيق الدقة والعدالة بدرجة كبيرة وإسهامه في توفير المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات الإدارية الهامة.

2- ضرورة وضع نظام خاص لمحاسبة التكاليف للقطاع الخدمي متكامل الأركان والمبادئ والمعوقات وذلك بسبب غياب الوعي الكامل لمفهوم نشاط القطاع الخدمي ولما له من دور هام في مسيرة التطوير والتحديث والتنمية الاقتصادية.

3- إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العامة للخطوط الحديدية يشكل نموذجاً متقدماً ومتطوراً لتخصيص التكاليف غير المباشرة وبالتالي فإن هذه الدراسة تقدم أخر التطورات في مجال تخصيص التكاليف على المنتجات.

7- دراسة (ياسين، 2003)

بعنوان: "واقع الإنفاق الجاري في الوحدات الحكومية في سوريا"

هدفت الدراسة إلى تناول موضوع ما إذا كان سبب الهدر بالنفقات الحكومية هو عدم التقيد بالقوانين والأنظمة؟ أم أنه ناتج عن عدم ملاءمة هذه القوانين للتوسع في الإنفاق

الحكومي أمام متطلبات التطور الملحة؟ وهل تحقق وظيفة محاسب الإدارة رقابة رشيدة وضبط للإنفاق العام ضمن الأهداف والخطط المرسومة؟ وما مدى انعكاس ذلك على عملية التخطيط المالي وعلى تنفيذ الموازنة السورية وتوجيه النفقات؟.

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات ما يلي:

- إن الهدر والإسراف بالإنفاق الجاري الحكومي في الوحدات المالية الحكومية في سورية لكون أغلبها هيئات خدمية لا تهدف إلى الربح من جهة وتعتمد على النفقات الجارية من جهة أخرى، كما أنها تخضع إلى قيود تنظيمية تفرض بوساطة القوانين والدساتير التي يكون لها أثر بالغ في مصداقية البيانات والعمليات المالية.

- دراسة وتحليل المحاسبة الحكومية المعتمدة في سوريا وتحديد نقاط القوة والضعف فيها، وتوضيح الآثار السلبية في آلية الإنفاق الحكومي الجاري.

- حيث تم افتراض أن دور محاسب الوحدة الحكومية يسهم في ضبط الإنفاق الحكومي الجاري كمتغير يؤثر على أسلوب التبويب الحالي والذي لا يعكس الحالة الاقتصادية للحكومة. فهو يعكس رقم نفقات بغض النظر عن مدى ما يحمله هذا الرقم من متابعة الآثار الاقتصادية للنفقات والهدف منها وبالتالي صعوبة تقويم الأداء الحكومي الحقيقي وذلك بسبب عدم شمول تبويب الموازنة جميع نفقات الحكومة.

- ضعف دور الأجهزة الرقابية بكافة مستوياتها في ضبط المال العام من الهدر.

8- دراسة (الخياط ، 2003)

بعنوان: "موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سوريا"

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم موازنة البرامج والأداء ومتطلباتها ومنهجية تطبيقها والصعوبات التي تعترض هذا التطبيق، وطرق إعدادها وتنفيذها ورقابتها والأسس التي ترتكز

عليها، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع الموازنة العامة للدولة في سوريا، وتوضيح أهم سلبياتها، وكيفية التغلب على هذه السلبيات، ووضع الأسس والتوصيات اللازمة لتطويرها إلى موازنة برامج وأداء من خلال تقديم مشروع مقترح من الباحث لتطبيق موازنة البرامج والأداء في مركز الطب النووي بدمشق.

وتوصلت الدراسة إلى أن الانتقال من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء في سوريا يحقق العديد من الفوائد، أي أنه يواجه بالعديد من الصعوبات وبخاصة في المراحل الأولى من التطبيق، لذلك قدمت الدراسة بعض التوصيات التي من شأنها التغلب على هذه الصعوبات ومنها إعادة النظر بالقوانين واللوائح والأنظمة المالية وأسس التبويب المستخدمة في الموازنة، والعمل على إيجاد نظام محاسبي على درجة عالية من الكفاءة لتسجيل البيانات المالية وحصر تكاليف الحكومة كافة وإعداد التقارير الموثوق بها. وتطبيق موازنة البرامج والأداء بالتدريج وعلى عدة مراحل، على أن ينصب الاهتمام في المرحلة الأولى على كيفية تبويب الموازنة وفقاً لنظام البرامج والأداء وكيفية ربطه بالهيكل التنظيمي.

9- دراسة (صيام، 2004)

بعنوان: "تطبيق محاسبة المسئولية في المستشفيات الأردنية، دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق محاسبة المسئولية في المستشفيات الأردنية وبيان أثر تطبيقها على وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء. كما هدفت إلى بيان الصعوبات التي تواجه تطبيق مثل هذا الحقل من حقول المحاسبة. وأشارت إلى أن العلاقة بين الإدارات تكون واضحة في المستشفيات التي تطبق محاسبة المسئولية ويتم في هذه المستشفيات الربط بين بنود الإيرادات والتكاليف ومن ثم ربطها مع مراكز المسئولية وموظفي تلك المراكز.

وقد أوصت الدراسة بضرورة وجود نظام تقارير إدارية يخدم أغراض الرقابة وتحليل الانحرافات ودراستها واعتماد الموازنات المرنة التي تحقق أهداف المستشفى.

10- دراسة (الحجاوي، 2004)

بعنوان: "الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية"

هدفت الدراسة إلى تناول الموازنة في الوحدات الحكومية كمتطلب تشريعي أساسي ولأن نظرة الوحدات الحكومية المركزية إلى الموازنة مختلفة عن نظرة الوحدات الحكومية المستقلة، ومختلفة أيضاً بين الوحدات الحكومية وغير الحكومية.

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات ما يلي: تعتبر الموازنة في كافة الوحدات الحكومية هي أساس العمل المالي الحكومي، يمكن أن يكون إعداد الموازنة سبباً في فشل أو نجاح الأداء المالي الحكومي للوحدات الحكومية، حيث تم افتراض أن مستوى إعداد الموازنة هو من المتغيرات المؤثرة على مستوى الأداء المالي للوحدات الحكومية.

11- دراسة (الجميلي، 2004)

بعنوان: "رقابة الهيئات المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة (للجمهورية العراقية)"

هدفت الدراسة إلى أن الهدف من الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، يبرز من خلال ترشيد الإنفاق وتحقيق الأهداف السياسية والمالية والاجتماعية والإدارية والقانونية التي تعبر عن مدى التوفيق الذي تحققه الحكومة في تنفيذ الموازنة العامة التي تخص الدولة، وأجهزة الرقابة من خلال المعلومات والخدمات التي تقدمها والواجبات التي تقوم بها تؤدي بشكل غير مباشر إلى تحقيق الأهداف التي تسعى الحكومة والإدارة المالية لتحقيقها. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات ما يلي: هدف الرقابة المالي يتمثل في تجنب

التبذير والإسراف في الإنفاق، والعمل على المتابعة والإشراف على الذين يتخذون قرارات الصرف أو جباية الإيراد، الرجوع والعمل على إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية المنعقد عام 1977 وتأكيد هذه الأهداف المالية من خلال إشارته إلى وجوب التوفير في إدارة الأموال، حيث تم افتراض أن كفاية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه من المتغيرات التي تؤدي إلى تحقق النفع العام وعدم الإسراف عند صرفها، وتدقيق دوري في فترات دورية معينة خلال السنة له علاقة قوية في ترشيد الإنفاق الحكومي وتقليل الهدر والإسراف.

12- دراسة (السيوي، 2005)

بعنوان: "العوامل المؤثرة في تطور الموازنة العامة في ليبيا"

هدفت الدراسة إلى تناول العوامل ذات الأثر في تطور الموازنة العامة في ليبيا، لمعرفة مدى إسهامها في تحسين وتفعيل كفاءة أداء الموازنة العامة في ليبيا.

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات ما يلي:

- وجود علاقة قوية بين اتخاذ القرارات المنطقية وتطور الموازنة العامة.
- وجود علاقة بين كفاءة الجهاز الإداري وتطور الموازنة العامة.
- وجود علاقة قوية بين الرقابة الإدارية وتطور الموازنة العامة.

حيث تم افتراض أن اتخاذ القرارات المنطقية وكفاءة الجهاز الإداري والرقابة كمتغيرات لها علاقة قوية في تطور الموازنة العامة في ليبيا.

13- دراسة (أبو عناب، 2005)

بعنوان: "اتجاهات أعضاء مجلس الأمة نحو فعالية ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومي"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اتجاهات أعضاء مجلس الأمة نحو فعالية ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومي، من خلال التركيز على الدور الرقابي للديوان ومدى فعالية هذا الدور وقدرته في إحكام الرقابة على الإنفاق الحكومي.

وكذلك التعرف على أهم العوامل التي تحد من فعالية هذا الدور والعوامل التي تساعد على تفعيله وأيضاً معرفة نطاق رقابة الديوان.

ولتحقيق هذه الأهداف تم تحديد المتطلبات الأساسية للتعرف على دور الديوان بالاعتماد على أدبيات الدراسة الخاصة في هذا المجال.

استخدم الباحث أسلوب الاستبانة كأداة للحصول على المعلومات، وقد تكونت عينة الدراسة من 165 عضواً، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- على عدم وجود فروق في اتجاهات الأعيان والنواب، إلا في بُعد فعالية التقارير المقدمة من قبل الديوان إلى مجلس النواب.

- تميز الدور الرقابي للديوان بمستوى متوسط من الفعالية، وذلك بسبب عدم اكتمال مبدأ الحصانة الممنوحة للديوان.

- وعدم تمتع الديوان بالاستقلالية الكاملة عن السلطة التنفيذية.

14- دراسة (ميالة، 2005)

بعنوان: "دور محاسب الإدارة في الرقابة على النفقات في الموازنة العامة في سوريا"

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يقوم به محاسب الإدارة في عملية الرقابة على النفقات في الموازنة العامة، باعتباره ممثلاً لوزير المالية في الوحدات الحكومية، حيث تم تحليل العوامل المؤثرة على مستوى الرقابة من أجل معالجة أسباب تدني مستواها والعمل على رفع كفاءتها.

وتبين للباحث أن هذا العوامل يمكن تقسيمها إلى عدة مجموعات:

1- عوامل تتعلق بالقوانين والأنظمة التي يخضع لها عمل محاسب الإدارة مثل القانون المالي الأساسي والنظام المحاسبي الحكومي.

2- عوامل تتعلق بنوعية النفقات مثل الرواتب والأجور والنفقات الجارية والنفقات الاستثمارية.

3- عوامل تتعلق بتأهيل محاسب الإدارة..

15- دراسة (خولاني، 2006)

بعنوان: "الإفصاح المحاسبي في وحدات الإدارة المحلية في سوريا في ظل نظرية الأموال المخصصة"

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير المحاسبة الحكومية ورفع مستوى الإفصاح المحاسبي في وحدات الإدارة المحلية في سوريا من خلال عرض وتحليل ما تضمنته معايير المحاسبة الحكومية الصادرة عن GASB والمعتمدة على نظرية الأموال المخصصة وذلك من أجل تطبيقها في سوريا، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- لم يلق الإفصاح المحاسبي الاهتمام الكافي من قبل النظام المالي في الوحدات الحكومية.

- عجز التبويب الحالي للموازنة عن إظهار البرامج والنشاطات التي تنوي الوحدة القيام بها.

- يؤدي تطبيق المعايير الدولية الصادرة عن إلـــ GASB والمعتمدة على نظرية الأموال المخصصة في وحدات الإدارة المحلية إلى رفع مستوى الإفصاح في هذه الوحدات.

16- دراسة (القطيش، 2006)

بعنوان: "تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية"

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير مشروع لزيادة فاعلية جهاز الرقابة العليا، ديوان المحاسبة (في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية). ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإجراء المسح المكتبي لأدبيات الدراسة المتعلقة بتدقيق الأداء في القطاع الحكومي، وقد استخدم الباحث إلى تطوير استبانتين لجمع البيانات الأولية.

الأولى: استبانة خاصة بمدققي ديوان المحاسبة، أما الثانية: فتستهدف مدققي الرقابة الداخلية والمراقبين الماليين، وقد غطت كل من الاستبانتين جميع متغيرات الدراسة (المعايير العامة، معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء، معايير التقرير لتدقيق الأداء، والمؤشرات والأساليب العلمية). وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- يوجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير التقرير، الأساليب والمؤشرات العلمية على تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني.

2- تكاد تقتصر رقابة ديوان المحاسبة على الرقابة المالية والمحاسبية، دون أن تمتد لتبين مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد الاقتصادية، وتحقيق الأهداف المرسومة بأقل التكاليف تمشياً مع التطورات العالمية في هذا المجال.

3- لا تشمل رقابة ديوان المحاسبة المال العام (بمفهومه الواسع) أينما وجد، إذ لا تزال بعض الهيئات والمصالح الحكومية التي تدخل أموالها في نطاق الأموال العامة بمنأى عن رقابة الديوان).

4- لا يتوافر الاستقلال الكافي، والتأهيل والتدريب اللازمين لمدققي ديوان المحاسبة للقيام بمهمة تدقيق الأداء.

5- يوجد تطبيق بدرجة متوسطة لمعايير العمل الميداني، بينما لا يتم تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بدرجة كافية للقيام بمهمة تدقيق الأداء.

6- تتوافر معايير التقرير لتدقيق الأداء بدرجة متوسطة في التقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة، بينما لا تفصح هذه التقارير عن مدى كفاءة الوحدة الحكومية في إدارة مواردها، وعن مدى فعاليتها في تحقيق أهدافها التي تم رسمها.

7- يطبق مدققو ديوان المحاسبة أساليب ومؤشرات الأداء بدرجة متدنية عند القيام بتدقيق الأداء في القطاع الحكومي.

8- يواجه مدققو ديوان المحاسبة صعوبات متعددة في مجال تدقيق أداء البرامج الحكومية نتيجة تخلف نظم الموازنة والنظم المحاسبية وأساليب الإدارة المالية، وضعف وحدات الرقابة الداخلية، وعدم تطورها لتلبية حاجات رقابة الأداء.

ولقد أوصى الباحث في نهاية الدراسة بضرورة تعديل قانون ديوان المحاسبة لتحقيق الاستقلال الكامل للديوان وبحيث تشمل رقابته المال العام بمعناه الواسع، وأن يتضمن نصاً صريحاً بتكليف الديوان بالقيام برقابة أداء الجهات الخاضعة لرقابته.

17- دراسة (بهاء الدين، 2008)

بعنوان: "قياس الإنتاجية في الأجهزة الحكومية الخدمية"، دراسة تطبيقية على وزارة العدل في المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم الإنتاجية وكيفية قياسها في المنظمات العامة الخدمية (من خلال الأساليب الكمية) وكيفية استخدام هذا القياس في إدارة الأداء من خلال تحقق مجموعة من الأهداف التالية:

1- التعرف على مفهوم الإنتاجية في الأجهزة الحكومية الخدمية.

2- التعرف على أهم الأساليب الكمية المستخدمة في حساب مؤشرات الإنتاجية في الأجهزة الحكومية الخدمية.

وقد تم تطبيق هذه الدراسة على وزارة العدل في المملكة العربية السعودية وخلصت الدراسة إلى ما يلي:

1- إعادة توزيع الفائض من الموظفين ذوي الكفاءة الإنتاجية المنخفضة على مراكز ذات كفاءة إنتاجية مرتفعة.

2- على المسئولين ومتخذي القرار في وزارة العدل التي لم تحقق الكفاءة النسبية المطلوبة دراسة الأسباب التي تحول دون ذلك لمعرفة مواطن الضعف في المدخلات والمخرجات حتى يتمكنوا من استغلال الموارد المتاحة بشكل جيد.

3- على المسئولين ومتخذي القرار في الدائرة التي لم تحقق الكفاءة النسبية المطلوبة عمل دراسات تحليلية مقارنة للعمليات الإدارية الداخلية الخاصة بهم (المناخ التنظيمي السائد) وذلك لمعرفة أسباب القصور ومعالجته وصولاً إلى الكفاءة التامة.

ثانيــاً: الدراســات الأجنبيــة

18- دراسة (Nicolaou, 2000)

بعنوان: "A Contingency Model Of Perceived Effectiveness In Accounting Information System"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين تكامل النظم وتوافق تصميم نظم المعلومات المحاسبية المتكاملة مع متطلبات التنسيق والرقابة التنظيمية، ومدى استخدام إجراءات وقواعد لضبط التعامل والاعتماد على المشاركة في المعلومات التنظيمية المتبادلة وأدوات الربط لتبادل البيانات الالكترونية وفاعلية هذه النظم، والتي تقاس من خلال عاملين الأول متمثل في إرضاء متخذ القرار عن دقة المعلومات الناتجة، وفاعلية الرقابة عليها، والثاني يتمثل في إرضاء متخذ القرار لجودة محتوى المعلومات الناتجة عن النظام، وتوصلت الدراسة إلى أن التطابق بين تصميم النظام ومتطلبات التنسيق والرقابة التنظيمية يخلق نظاماً محاسبياً فعالاً وأن الاتكال الداخلي له أثر جوهري على متطلبات الرقابة والتنسيق التنظيمي الذي يجب استيفاؤه عند تصميم النظام وأن التطابق بين تصميم النظام وهذه المتطلبات يسهم بشكل

جوهري في إعطاء انطباعاً بفاعلية الرقابة ودقة المعلومات في حين يعجز عن إظهار قوة الأثر على رضا مستخدم المعلومات بجودة محتوى المعلومات المترتبة عن النظام، وكما أظهرت الدراسة أن المستجيبين أظهروا اعتمادهم على مقاييس تكامل النظام في صياغة آرائهم حول فاعلية نظم المعلومات المحاسبية.

19- دراسة (Johnson, et, al, 2000)

بعنوان: "Local Government Audit Procurement Requirements, Audit Effort And Audit Fees"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أن جودة التدقيق الحكومي الذي يقوم به محاسبون مؤهلون قادرون على القيام بعمليات التدقيق هو موضع اهتمام السياسة العامة المستمرة للحكومة الأمريكية حيث أوضحت جمعية المحاسبين الماليين (GFOA) بأن جودة التدقيق أو التدقيق النوعي والذي يتمتع بجودة عالية أكثر أهمية من كلفة الحصول عليه، كذلك أظهرت الدراسة أن تعيين مدققين مؤهلين سيطور نوعية التدقيق كون هؤلاء المدققون قادرين على إحداث نقلة نوعية ومميزة في عمليات التدقيق الحكومي.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق حيث أن أتعاب التدقيق لا ترتبط بنوعية وجودة التدقيق، لأن أتعاب التدقيق المرتفعة لا تعبر عن نوعية التدقيق وذلك لأن نوعية التدقيق تعتمد على وجود أشخاص مؤهلين ومدربين لإحداث هذه النوعية.

20- دراسة (IFAC, PSC, 2000)

بعنوان: "Perspectives on Cost Accounting for Government"

هدفت هذه الدراسة الصادرة عن لجنة القطاع العام (PSC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مساعدة المسئولين الماليين والمحاسبين الآخرين في الوحدات الإدارية الحكومية في دعم جهودهم لتطوير محاسبة التكاليف الحكومية حيث تقدم هذه اللجنة وجهات نظر حكومية عن محاسبة التكاليف، كذلك تسعى إلى إكساب محاسبي الحكومة المعرفة الأساسية من خلال البرامج التدريبية ومراجعة الدراسات السابقة بخصوص محاسبة التكاليف على أيدي خبراء ومختصين في محاسبة التكاليف الحكومية وذلك لأهمية محاسبة التكاليف في الجانب العملي حيث تشير هذه الدراسة إلى أنه على مديري البرامج وغيرهم القيام باستخدام محاسبة التكاليف الحكومية لأنها مفيدة وذات قيمة حتى للمديرين غير الماليين، كذلك فإن هناك العديد من الدراسات والمنشورات الصادرة عن (IFAC) و (FMAC) توفر خلفية عن محاسبة التكاليف والضبط الإداري للمشاريع وقرارات النفقات الاستثمارية.

وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- هناك أساليب مختلفة يمكن اعتمادها لحل بعض مشاكل محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية.
- على الجهات الإدارية العليا أن تقوم بواجبها وذلك من خلال التأكد من تطبيق محاسبة التكاليف لأن القرارات تأتي من الإدارة العليا.
- ربط تقارير التكاليف بمتطلبات أنظمة محاسبة التكاليف ووضع عدد من تقارير التكاليف الذي ينصح باستخدامها في الولايات المتحدة بوساطة مكتب المحاسب العام الأمريكي والتي تلبي الحاجات الخاصة للولايات الاتحادية.

21- دراسة (Gernot, Achsnich, 2001)

بعنوان: "Trends in Budgeting: looking to the Future"

بينت الدراسة أنه من أجل المزيد من التوسع تؤدي موازنة البرامج والأداء دوراً هاماً في ترشيد الإنفاق الحكومي نتيجة لقياس تكلفة البرنامج والعمل على تنفيذها بأقل تكلفة ممكنة. وتحقيقاً للجودة الكلية واستكمالاً لخطوات الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي الشامل ومن مقومات النجاح لنظام موازنة البرامج والأداء اللازمة لتعبئة الموارد المتاحة مع تركيز الرقابة والمتابعة على النتائج وعلى مؤشرات الكفاءة والفعالية استهدافاً للأداء الأمثل خاصة بعد أن أصبحت المنافسة الدولية في ظل العولمة هي صراع كفاية إنتاجية وكفاءة أداء.

22- أجرى (Newberry, 2002)

بعنوان: "New Zealand Public Sector Financial Management System"

هدفت إلى دراسة تآكل الموارد في الإدارات الحكومية"، وقد بينت الدراسة أن غالبية الإدارات الحكومية في نيوزيلندا التي تصدر تقارير مالية سنوية تعاني من قصور واضح، ونتيجةً لذلك دعت الدولة النيوزيلندية إلى تكوين لجنة تدعى بلجنة الخدمات تعنى بعمل إصلاح جوهري في معايير التقارير المالية للقطاعات الأساسية في الدولة، بحيث تستند إلى مبادئ المعايير الدولية للتقارير المالية والواردة في قانون الشركات المملوكة للدولة، وتتحمل المسؤولية الكاملة عن الإدارات من أجل توفير معايير محاسبية موحدة للتقارير المالية الصادرة عن هذه الإدارات كمبادرة لتحسين كفاءة التقارير المالية لكي تعكس الواقع المالي لها. إلا أنه لم يكن هناك تقبلٌ لهذا الموضوع من قبل وزارة المالية حيث يتطلب مفوض

خدمات لإجراء استعراضات للمهام المسندة إلى هذه الجنة، كما أن هذا الموضوع سوف يقلل من المهام المسندة إلى وزارة المالية في الدولة.

23- دراسة (Ouda, 2003)

بعنوان: "Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved, with Special Focus on the Arab World"

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير المحاسبة والإدارة العامة في الدول العربية حيث أوضحت أن بلدان العالم العربي لم تواكب التغيرات الدولية الكبيرة حول إصلاحات المحاسبة والموازنة الحكومية، فما تزال هذه الحكومات تتبع نظام المحاسبة على الأساس النقدي، ونظام موازنة البنود التي لم تعد قادرة على توفير المعلومات التي تتطلب الفعالية من قبل الحكومة. وركزت الدراسة بشكل خاص على تناول العيوب الرئيسة لنظام المحاسبة والموازنة الحكومية السائد في العالم العربي المتمثل بنظام المحاسبة على الأساس النقدي، كما لخصت الحاجة إلى التغيرات في نظام المحاسبة والموازنة الحكومية. بالإضافة إلى مناقشة الارتباط بين الإصلاح الإداري وإصلاح المحاسبة والموازنة.

وخلصت الدراسة إلى مناقشة مقترحات تسند وتخلق مناخاً ملائماً لعملية تطبيق إصلاحات الموازنة في الدول العربية من خلال تغييرات تشريعية، إصلاح إداري، وضع المعايير المحاسبية اللازمة، تطوير نظرة متكاملة لإصلاح الإدارة المالية على مدى عدة سنوات، تغييرات في قدرات ونظم تقنية المعلومات، تأسيس استراتيجية اتصال ملائمة، بناء مهارات وقدرات لإعداد الموازنة والمحاسبة.

24- دراسة (David M., Walker, 2007)

بعنـــوان: "Fiscal Year 2007 Financial Report Of The United State Government"

هدفت الدراسة والصادرة عن مكتب المحاسبة الحكومي (GAO) إلى عرض البيانات المالية للحكومة الأمريكية للسنوات المالية من عام 2004 حتى 2007/9/30، حيث بينت الدراسة أن هناك نقاط ضعف في الرقابة الداخلية والمحاسبة عن التقارير المالية الصادرة، حيث كانت هنالك ممارسات خطأ في إصدار التقارير حالت دون قدرة الحكومة الاتحادية على توفير معلومات مالية موحدة للولايات المتحدة الأمريكية، كما أن إعداد التقارير المالية الحالية غير فاعلة في توفير قدرٍ كاف من النشاطات والتوازنات بين السلطات الاتحادية وبذلك كانت هنالك أوجه ضعف جوهرية في هذه التقارير، كما بينت الدراسة أن هنالك عجزاً في الموازنة الموحدة وصل إلى 895 مليار دولار أو 57.1% عجز في الموازنة حتى عام 2004 حتى 30 سبتمبر 2007.

كما أظهرت الدراسة أن الحكومة الفدرالية الأمريكية لا تستخدم أساليب ضبط فعالة للحفاظ على الأصول من خلال القوانين والأنظمة، وأن هناك عدداً من التقارير المالية لم يتم تدقيقها وأن تقارير التدقيق لا تعبر بعدالة عن الوضع المالي للسلطات الاتحادية وذلك بسبب الممارسات الخطأ لمعدي هذه التقارير لأنها لا تحتوي على المعلومات الملائمة والموثوقة.

التعليق على الدراسات السابقة:

- إن الدراسة الحالية قد أفادت من الدراسات السابقة في صياغة أسئلتها وتطوير فرضياتها والبناء عليها والابتعاد عن التكرار.
- أفاد الباحث من الدراسات السابقة في إثراء وتغطية الجوانب النظرية والافادة من بعض الجوانب المشتركة بين هذه الدراسة والدراسات المشابهة وذلك من خلال المعايير الولية سواء التدقيق أو المحاسبة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- تناولت الدراسات السابقة دور الإنفاق الحكومي دون التطرق إلى أثر جودة المعلومات المحاسبية على هذا الإنفاق.
- تناولت الدراسات السابقة دور الرقابة الإدارية وعلاقتها بتطور الموازنة العامة في الأردن دون التطرق إلى دور الرقابة في ترشيد الإنفاق الحكومي.
- تناولت الدراسات السابقة دور المعايير المحاسبية وتطبيقها على البيئة الأردنية ولم تتطرق إلى دور هذه المعايير في الإنفاق الحكومي.

ما يميز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة:

تناولت هذه الدراسة أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية، وتعد هذه الدراسة الأولى من نوعها في هذا المجال، حسب علم الباحث، في حين أن الدراسات السابقة تناولت جودة المعلومات المحاسبية في قطاعات أخرى غير القطاع الحكومي.

نقاط الاتفاق مع الدراسات السابقة:

1- تتفق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة بتناولها لمتغير جودة المعلومات والإنفاق الحكومي.

2- تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في كون ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية من الموضوعات المهمة، ومن الضروري عمل دراسات مكثفة بهذا المجال.

3- محاولة الخروج بمفاهيم واضحة وصريحة ذات طابع علمي يمكن تعميمها في سوق المحاسبة إذا ما تم استخدام هذه المفاهيم وتعديلها لتلائم طبيعة السوق.

4- محاولة دراسة بعض المتغيرات المهمة الموجودة الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية للخروج بتصور واضح ومقبول للعلاقة بين هذه المتغيرات.

5- محاولة ربط بعض العلاقات لتشكيل نموذج معين يمكن الافادة منه في دراسات لاحقة ستحاول البحث في جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق طبقاً للمعايير الدولية.

الفصل الثاني

الإطــار النظــري

الإطــار النظــري

يتمثل الهدف المباشر لدعم جودة المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي في إمكانية ترشيد الإنفاق بهذا القطاع، وذلك من خلال ملاءمة وموثوقية هذه المعلومات التي تمثل أمراً بالغ الأهمية في كثير من القطاعات لا سيما القطاع الحكومي.

ولذلك تلعب العوامل المؤثرة في التأكيد على جودة المعلومات المحاسبية دوراً هاماً لضمان جودة مدخلات ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية في ظل الاعتماد المتزايد على تكنولوجيا المعلومات وذلك لأغراض تلبية متطلبات الأطراف المختلفة المستفيدة من هذه المعلومات، فالتغيرات السريعة والمتتالية في تكنولوجيا المعلومات عظمت من دور نظم المعلومات والذي أصبح الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المنشآت في تحقيق أهدافها. فنظم المعلومات في الماضي كانت تؤثر فقط على بعض الأعمال المتخصصة داخل المنشأة نفسها أما النظم الحديثة فقد أدت إلى تغييرات إدارية جذرية، أدخلت البيئة الخارجية كمؤثر حرج له تأثيره على جودة المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية (قاسم، 2004).

وحيث أن الإدارة الحديثة تعتمد دائماً على ما توفره نظم المعلومات المحاسبية من معلومات ملائمة وموثوقة، بحيث أصبح من الأهمية بمكان أن تتأكد الأطراف المستفيدة من مدى دقة وعدالة ومصداقية المعلومات المقدمة إليها، وهناك اختلاف بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية وبين خصائص الثقة في نظام المعلومات المحاسبي، فالثقة في هذا النظام تنبع من توافر خصائص جودة تلك المعلومات، بحيث إذا لم تتوافر الثقة في هذا النظام فإن هذا سوف يضعف من جودة المعلومات المحاسبية، وبالمفهوم العكسي إذا اتصف النظام

المحاسبي بالجودة تتأكد بالتبعية الجودة المطلوبة في المعلومات الناتجة عن هذا النظام (O'Brien, James, 1999).

وفي الأردن، فإن الوحدات الحكومية تعتمد على نظم معلومات محاسبية، ومن الضروري أن تتأكد هذه الوحدات من كفاءة وفعالية قدرة هذه النظم على تلبية رغبات المستخدمين خاصة لو انتقلت المعالجات التشغيلية من النظام اليدوي إلى النظام الإلكتروني ويجب مراعاة المخاطر المصاحبة لهذا التحول، وفي كثير من الأحيان يجب أن تقوم هذه الوحدات باختبار التحول في التشغيل لمنحها المزيد من الثقة وإلا فإن ذلك يؤدي إلى زيادة المخاطر التي تتعرض لها نظم المعلومات المحاسبية الحكومية.

1- جودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر التقارير المالية الحكومية المصدر الأساس لتزويد المستفيدين بالمعلومات المناسبة لدعم اتخاذ القرار الإداري. وتعرف المعلومات في هذا الصدد "بأنها مجموعة من المكونات ذات الترابط المنتظم لإنتاج المعلومات الكافية والملائمة تمهيداً لإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم الإدارية" (Hall, 2004)، ومن المتعارف عليه كذلك أن المعلومات نتاج مكونين هما المدخلات أو البيانات والمعالجة أو التشغيل المستند إلى العمليات المنطقية والمحاسبية تمهيداً للوصول إلى المخرجات في صورتها النهائية. وتعتبر المعلومات الفعالة هي الأكثر فائدة في مجال استخدامها. وربما أن هذا التوجه هو الذي يعكس مفهوم جودة المعلومات المرتبط بمجموعة من الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المفيدة. هذه الخصائص هي

التي ترفع من كفاءة إعداد التقارير المالية وصولاً إلى نوعية جيدة من المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة (Rodica, 2000).

وعلى هذا النحو أنه يمكن التعبير عن المعلومات بأنها تجميع للوقائع والبيانات بطريقة تخدم الدائرة بشكل أفضل مما تقدمه البيانات، كما يمكن القول إن جودة المعلومات دالة للمعلومات الملائمة على أساس من الدقة والموضوعية لدعم وترشيد القرارات الإدارية واتخاذها بطريقة أكثر دقة وأكثر موضوعية، وجودة المعلومات تعد آلية ذات مساهمة عالية في الحد من ظاهرة عدم التأكد والتي تضمن إذا تم التعامل معها تحسين جودة القرارات في المؤسسات على اختلاف قطاعاتها وخاصة الوحدات الحكومية، وإذا كان القرار هو جوهر العمل الإداري فإن قاعدة كل قرار تتوقف على حجم المعلومات الملائمة ولذلك فإن جودة القرار تتوقف على جودة المعلومات التي استند إليها القرار، وكلما كانت القرارات مهمة كلما زادت معها أهمية المعلومات من حيث جودة المعلومات المقدمة بكل ما يعنيه ذلك من الدقة والموضوعية والنزاهة (Hall, 2004).

وفي هذا المقام فإن المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص أصبحت في العصر الحالي مورداً جديداً ورئيساً لأي مؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها (Kazuo, 2003). ولقد أصبحت المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة.

ولما كانت خصائص المعلومات المحاسبية هي الدالة على جودتها، فإن خاصيتي الملاءمة والاعتمادية هما جوهر باقي الخصائص برغم احتمالات التعارض بين هذه الخصائص، فمثلاً قد تتعارض خاصية التوقيت مع كل من خصائص الدقة والصحة والتحقق

والشمول. وفى كل الحالات يمكن معالجة هذا التعارض بتوازن خاصية على أخرى وفقاً لتركيز احتياجات المستخدم على خاصية معينة من خصائص المعلومات المحاسبية (Obaidat, 2007).

وقد أشارت العديد من الدراسات مثل دراسة .Leo L Pipino و Yang W. Lee و Richard Y. Wang (2002) إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تتحقق طبقاً لخمس عشرة خاصية نوعية، هي:

1- الوصول إلى المعلومات Accessibility: بمعنى قدرة المعلومات على دعم القرارات الإدارية بسرعة فائقة.

2- اكتمال المعلومات Completeness: بمعنى عدم وجود نقص في المعلومات بحيث تكون كافية لدعم القرارات الإدارية.

3- ملاءمة حجم (كمية) المعلومات المحاسبية Appropriate Amount of Data: أي قدرة هذه المعلومات على دعم وترشيد القرارات الإدارية بطريقة كافية ومناسبة.

4- الثقة بالمعلومات Believability: بمعنى إمكانية النظر إلى المعلومات على أنها صحيحة وموثوقة وذات علاقة وثيقة مع الأغراض التي أنتجت من أجلها.

5- العرض المحكم والمتسق للمعلومات Concise & Consistent Representation: والذي يؤدي إلى عرض المعلومات بشكل مدمج وبنفس النسق.

6- سهولة تحويل المعلومة Ease of Manipulation: بمعنى إمكانية استخدامها في المجالات المحددة.

7- خلو المعلومة من الأخطاء Free-of- Error: بمعنى إمكانية دقة وصحة هذه المعلومات بحيث تكون خالية من الأخطاء.

8- تفسير المعلومة Interpretability: بمعنى إمكانية استخدام الرموز ووحدات القياس المناسبة لتحليل المعلومة وإبراز أهم دلالاتها.

9- الموضوعية Objectivity: بمعنى إمكانية أن تصبح هذه المعلومات نزيهة ولا تحمل أي تحيز.

10- صلة المعلومات بالموضوع Relevancy: بمعنى قدرتها على التوظيف في المجال محل القرار الإداري المعروض.

11- سمعة المعلومات Reputation: وذلك من حيث المكانة العالية للمعلومات سواء عند مصدرها أو محتواها.

12- أمن المعلومات Security: أي إمكانية حماية المعلومات بشكل ملائم وآمن.

13- تحديث أو حداثة المعلومات Timeliness: أي القدرة على عرضها في التوقيت المناسب للقرار الإداري.

14- فهم المعلومات Value-Adedd: أي إمكانية تفسيرها بطريقة ثابتة بين مختلف الأطراف المستفيدة.

15- القيمة المضافة للمعلومات والتي تجعل المعلومات ذات مزايا نسبية عند استخدامها.

كما أشارت العديد من المقالات إلى جودة المعلومات المحاسبية وخاصة فيما يتعلق بالمفاضلة بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية (الاعتمادية) حيث جاءت مقالة **دهمش وأبو زر** بعنوان: نظرة تحليلية للإطار المفاهيمي الصادر عن المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، المتعلق بالملاءمة والموثوقية حيث أشارت المقالة إلى أنه يتم النظر إلى كل خاصية من وجهة نظر معينة فمثلاً قد يكون معدو القوائم المالية يرغبون في وضع أهمية أكبر على موثوقية المقاييس في القوائم المالية من أجل سلامة التدقيق وكذلك يرغب المدققون في وضع أهمية أكبر على الموثوقية في القوائم المالية من أجل سلامة التدقيق التي يقومون بتدقيقها وذلك بسبب المسؤولية القانونية وعلى العكس يمكن أن يضع المستثمرون تأكيداً أكبر على ملاءمة هذه المقاييس بخصوص التكهن بأرباح المنشأة المستقبلية والمركز المالي.

كما أشار الباحثان إلى أنه بالرغم من وجود اتفاق كبير حول الصفات النوعية والتي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية الجيدة، فلا يوجد إجماع في الرأي يمكن توقعه حول أهمية الملاءمة في حالة معينة وذلك بسبب أن المقومين Constituents المختلفين لديهم احتياجات مختلفة وبالتالي أفضليات مختلفة، وبسبب ذلك لن يكون غريباً بأن بعض المقومين يمكن أن يكون لديهم وجهات نظر وآراء مختلفة حول المفاضلة بين الملاءمة والموثقوقية مقارنة مع وجهة نظر المجلس ويرجع ذلك إلى أن هدف المجلس هو تقديم التوجيه والإرشاد في تقديم شروط المعلومات المحاسبية والتي تكون مفيدة لكل من المستثمرين والدائنين (المقرضين) والتي يمكن أن تختلف عن أهدافهم (دهمش، وأبو زر، 2005)

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في الملحق رقم (2) من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS بخصوص خاصيتي الملاءمة والموثوقية بأن المعلومات تكون ملائمة للمستخدمين إذا كان من الممكن استخدامها للمساعدة في تقييم الأحداث السابقة أو الحالية أو المستقبلية أو التأكيد أو تصحيح تقييمات سابقة وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب عرضها في الوقت المناسب وكذلك تتأثر المعلومات بطبيعتها وماديتها، حيث تعتمد المادية على طبيعة أو حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف معينة لحذف المعلومات أو تحريفها. كما أن المعلومات الموثوق بها يجب أن تكون خالية من الأخطاء المادية أو التحيز ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمون لتمثل بأمانة ما تقتضي تمثيله أو يتوقع بشكل معقول أن تمثله (IPSASs).

وعلى الرغم من أهمية الخصائص النوعية السابقة لجودة المعلومات المحاسبية في الأدب المحاسبي، إلا أن هناك استقراراً نسبياً من قبل المنظمات المهنية الدولية مثل FASB و IFAC و IPSASs و CAS التابعة للانتوساي INTOSAI حول العناصر الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية وخاصة فيما يتعلق بخاصيتي الموثوقية (الاعتمادية) والملاءمة.

ويرى الباحث أن جودة المعلومات المحاسبية تنبع من قدرة هذه المعلومات على تلبية احتياجات مستخدميها في وقت معين، ولذلك فإن المعلومة ذات الجودة العالية لمستخدم معين في موقف معين قد لا تكون بنفس الجودة لذات المستخدم في موقف آخر، ومن هنا يجب ربط جودة المعلومة بحاجة مستخدميها.

وتنعكس بذلك أهمية المعلومات المحاسبية عند قيام المديرين بوظائفهم نظراً للارتباط الوثيق بيـــن المعلومات المحاسبية والعمليـــة الإدارية، ولذلك يجب على المديرين أن يدركـــوا منهجية استخدام المعلومات المحاسبية حتى يستطيعوا أداء وظائفهم بكفاءة وفعالية.

ولكل ما سبق فإن إعداد التقارير المالية الحكومية يجب أن تنتج المعلومات المحاسبية ذات المصداقية العالية كما يجب أن تتصف بالديناميكية أي أن تكون مفهومة لكل من يريد استخدامها وأن تكون أيضاً قابلة للتطوير في ظل المستجدات التكنولوجية الحديثة.

2- الإنفاق الحكـــومي:

يلعب الإنفاق الحكومي دوراً هاماً في اقتصاديات الدول كونه الأداة التي تساعد الدولة على القيام بنشاطاتها بفعالية، ولا شك أن هذا الإنفاق يختلف كماً ونوعاً طبقاً للمبادئ والسياسات الاقتصادية في كل دولة، ففي ظل المفهوم التقليدي للمالية الحكومية يظل الإنفاق على الخدمات العامة هو الظاهرة البارزة إلا أنه مع تطور المالية العامة واتساع النشاط المالي الحكومي فقد ظهرت صور جديدة من الإنفاق الحكومي التي لا ينطوي عليها تحقيق أي عائد مباشر مثل النفقات السيادية، هذا بخلاف المفهوم التقليدي لمالية الحكومة الذي يرتبط بالدور التقليدي للدولة الحارسة التي كانت تنظر إلى كم أو حجم هذا الإنفاق ومن ثم حصر النفقة وتقييدها بأضيق الحدود دون الاهتمام بنوعية هذا الإنفاق وآثاره الاقتصادية والاجتماعية نتيجة التركيز على واقعة الصرف وإجراء الرقابة المالية من الناحية القانونية ومحاولة تحقيق توازن نسبي بين الإنفاق المحقق والمخطط من ناحية وأيضاً بين الإيرادات المحققة والمستهدفة من ناحية أخرى (ياسين، 2003).

وعند ظهور نظرية كينز أصبح تدخل الدولة من الأمور الهامة التي تستوجب تعديل سياستها المالية الإنفاقية كلما تغيرت الظروف، وبهذا فقد زادت أهمية الإنفاق الحكومي ليس فقط من الناحية الكمية بل تجاوزتها إلى دراسة الآثار والنتائج الناجمة عنها بفعل النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كافة، (قاقيش، 2005).

ويتم تبويب الإنفاق الحكومي اقتصادياً اعتماداً على مجموعة من المعايير الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للنفقة العامة من حيث آثارها على المجتمع وهذا ما هو متبع في المملكة الأردنية الهاشمية حيث يتم تقسيم النفقات الحكومية إلى نفقات عادية متكررة (جارية) لها طابع التكرار ونفقات استثمارية غير متكررة، وفيما يلي توضيح لنوعي هذه النفقات (قانون الموازنة العامة، 2009):

3- أساليب تخفيض وضغط ومراقبة الإنفاق الحكومي

3-1 أسلوب تخفيض الإنفاق الحكومي

يقصد بتخفيض الإنفاق الحكومي الانتقال من مستواه الحالي إلى مستوى أقل منه، بحيث تتمكن الوحدة الحكومية من الوصول إلى نفس المخرجات بتكاليف أقل. كما يقصد به اتجاه التكاليف نحو الهبوط المستمر بحيث يكتفى بالتكلفة الضرورية، أما التكلفة غير الضرورية يجب حذفها أو التقليل منها بطريق خفض المبلغ المطلق لها مثل دعم المحروقات، أو زيادة ناتج الأداء في ضوء التكلفة الحالية.

ويرتبط ذلك التخفيض بتحسين بيئة العمل، وفحص الأغراض الخاصة بهذه البيئة، ومن ثم التكاليف المترتبة عليها. وذلك بالبحث عن الطرق الأفضل لتأدية الأعمال بهدف رفع الكفاية الإنتاجية (Bentley , Trevor J., 1980).

ويهدف ذلك التخفيض إلى القضاء على الاستهلاك غير الضروري والقضاء على مظاهر الإسراف والضياع في عناصر هذا الإنفاق التي قد لا تتطلبه وطبيعة العمليات.

ويتطلب تخفيض الإنفاق توافر المقومات التالية:

1- إعداد منهج مخطط لتحسين الكفاية الإنتاجية، وزيادة سرعة العمليات، وتطوير الوسائل والأساليب التي تؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة.

2- تحديد مستوى التكاليف النمطية الحالي، ومحاولة الانتقال به إلى مستوى أقل.

3- وضع برنامج دقيق لهذا الخفض وفقاً للمستوى المرغوب تحقيقه، وذلك لإمكانية مقارنته بالمستوى المتوقع تحميله الفترة القادمة.

4- تقدير الفائض الاقتصادي المفقود نتيجة مظاهر الإسراف، حيث أن هذا الفائض يساوي مقدار الناتج الذي كان يمكن إنتاجه في الظروف العادية لو لم يحدث هذا الإسراف.

5- خفض الكميات المستخدمة من عناصر الإنتاج وفقاً للمعدلات الفنية مع الحفاظ على كمية وجودة المخرجات (رضوان، 2005).

2-3 أسلوب ضغط الإنفاق الحكومي

يقصد بأسلوب ضغط الإنفاق الحكومي إنقاصه بمعدلات حكمية، واستبعاد جزء من المبلغ المطلق المخصص لمباشرة بعض أوجه الأعمال وذلك بشكل جزافي.

ويعتبر هذا الأسلوب مناسباً لإنقاص بعض بنود الموازنة التي تم إعداد تقديراتها وفقاً لمنهج التبويب النوعي. وعلى ذلك يتصف هذا الأسلوب بعدم واقعيته في تقدير الاعتمادات

المالية، وذلك لاستناده على تقديرات السنوات السابقة التي قد تتعرض هي الأخرى للضغط الشديد من قبل وزارة المالية قبل اعتمادها.

وقد يتبع ذلك الأسلوب لمواجهة ظروف طارئة معينة أو للتغلب على صعوبات مقدار هذا الإنقاص بالأثر الذي قد يلحق بجودة ومدة وكمية المخرجات، وذلك لاتصاف هذا الضغط بعدم الموضوعية، واستناده إلى ضوابط غير علمية حتى إذا ما توافرت مبررات رسمية لإجرائه.

ويؤكد اتجاه عدم موضوعية ذلك الضغط تقاعس بعض الوحدات الحكومية عن إنفاق اعتماداتها المالية، ومن ثم عدم الافادة منها في الأغراض التي خصصت من أجلها (إبراهيم، 1985).

3-3 أسلوب ضبط الإنفاق الحكومي

يقصد بضبط الإنفاق الحكومي وضع خطة للإنفاق مقررة مبدئياً، بحيث تكون هذه الخطة أداة حكم وقياس في وقت واحد، وذلك لإمكانية تحديد انحرافات الأداء الفعلي عن هذه الخطة، وتحديد وتحليل أسباب هذه الانحرافات والمسئولية عنها.

كما يقصد بذلك الضبط الإجراءات التي تساعد بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط بهدف منع الإسراف في بيئة العمل أو التقليل منه.

ويتطلب ذلك الضبط توصيفاً دقيقاً للأعمال، وحصر إجراءات تنفيذ الأعمال في إطار تناسب السلطات مع المسئوليات، وذلك في ضوء درجة تفويض هذه السلطات، كما يتطلب درجة ربط مخرجات الأعمال بمدخلاتها (Walker, 2007).

ويرى الباحث أنه قد يحدث خلط بين مراقبة الإنفاق وتخفيضه، ويرجع ذلك إلى أن كل أسلوب يسعى إلى تحقيق نفس الهدف، رغم أن مراقبة الإنفاق يتطلب تحديد انحرافات تكلفة الأعمال عن التكلفة المحددة مقدماً لها، في حين أن تخفيض هذا الإنفاق يتطلب مجرد الانتقال من المستوى الحالي للتكاليف إلى مستوى أقل منه من خلال محاولة تبسيط إجراءات تلك الأعمال.

4- ترشيد الإنفاق الحكومي

كثر تناول كلمة الترشيد في المجالات العلمية والعملية، دون تحديد مضمونها والمقومات والأساليب التي تحكمها.

ولقد كان التشريع المالي الإسلامي صاحب الفضل والسبق في تحديد مضمون ذلك الأسلوب ووضع قواعده.

فقد جاء بكتاب الله الكريم سبحانه وتعالى: ".... ولا تُسرفوا إنه لا يُحب المسرفين" الأنعام آية 141. أي لا تسرفوا في الإعطاء فتعطوا فوق المعروف، فما جاوزت به أمر الله فهو إسراف.

وقوله تعالى: "..... ولا تُبذر تبذيرا" الإسراء آية 26. أي أن الأمر بالإنفاق فيه نهي عن الإسراف، ومن ثم يجب أن يكون ذلك الإنفاق وسطا، لأن الإنفاق في غير حق يعد تبذيرا.

وقوله تعالى: "والذين إذا أنفقوا لم يُسرفوا ولم يُقتروا وكان بين ذلك قواما" الفرقان آية 67، أي الذين ليسوا بمبذرين في إنفاقهم، فيصرفون فوق الحاجة، ولا بخلاء على أهليهم فيقصرون في حقهم، وخير الأمور أوسطها (ابن كثير).

وقد ورد بسنة رسول الله محمد بن عبدالله عليه الصلاة والسلام، في الصحيحين عن طريق هشام بن عروة عن زوجته فاطمة بنت المنذر عن جدتها أسماء بنت أبي بكر قالت: قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "أنفق هكذا وهكذا وهكذا، ولا توعي فيوعي الله عليك، ولا توكي فيوكي الله عليك" صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم. أي لا تحبسوا الأموال في أوعية البخل، ولا تشدوا عليه الوكاء، وهو ما يشد به رأس القربة.

ويتضح مما سبق، أن ترشيد الإنفاق يتطلب استخدام النفقات في مواضعها الشرعية الصحيحة، ومنع إنفاقها في الباطل وتجنب ضياعها، وإبطال كل إنفاق في غير ما أحله الله ورسوله (صحيح البخاري).

ويقصد بكلمة "ترشيد" في المعنى اللغوي عدم التبذير، حيث أن أساس هذه الكلمة من رَشدَ يَرشدُ رَشداً، ويقال في هذا الخصوص الطريق الأرشد أي الأقصد، كما يقصد بها تقرير المطابقة مع المبادئ العلمية بهدف تبسيط الإجراءات ورفع كفاية العمليات. وعلى ذلك يعتبر ترشيد الإنفاق بمثابة توجيه كل اعتماد مالي إلى الغرض الذي خصص من أجله، والابتعاد عن الإنفاق على الكماليات والإقلاع عن إنفاق الاعتمادات المالية لمجرد استنفاذها (لسان العرب).

كما أن ترشيد الإنفاق مرتبط بقدرة الإدارة المالية على توفير الأموال، والرقابة على استخدامها وتجنب ضياعها. وفي ذات الوقت هو دراسة وتحليل أساليب رفع كفاءة وفعالية الإنفاق العام، من خلال المفاضلة بين أفضل الاستخدامات الممكنة، واختيار أفضل المصادر لتمويلها.

ويتطلب ذلك الترشيد العمل على فاعليته بالقدر الذي يزيد من قدرة الاقتصاد القومي على تمويل التزاماته بأقل قدر من النفقات.

ويرى الباحث أن ترشيد الإنفاق هو ذلك القرار المتعقل الذي يؤدي إلى إجراء مقارنة بين قيمة المخرجات الحقيقية وتكلفة المدخلات، مع إظهار حقيقة هذه المقارنة، وذلك لزيادة وتحسين الكفاية الإنتاجية.

ويهدف ترشيد الإنفاق إلى تحقيق ما يلي:

1- رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانات المتاحة على نحو يزيد من كمية ونوع المخرجات بنفس مستوى المدخلات، أو على نحو يقلل من المدخلات بنفس مستوى المخرجات.

2- تحسين طرق الإنتاج الحالية، وتطوير نظم الرقابة والإدارة، وإدخال الأساليب التقنية، ودراسة الدوافع والاتجاهات.

3- المساعدة في الحكم على إنتاجية وفعالية النفقات العامة في تقديم الخدمات.

4- خفض عجز الموازنة الحكومية، والمساعدة في السيطرة على التضخم، والمساهمة في تدعيم وإحلال وتجديد مشروعات البنية الأساسية.

5- دفع عجلة التطور والتنمية، واجتياز المشاكل الاقتصادية التي تواجه الدولة تحدياتها (الشواورة، 2005).

1-4 مقومات ترشيد الإنفاق الحكومي

يقصد بمقومات ترشيد الإنفاق العناصر والأدوات التي يرتكز عليها أسلوبه، وذلك في ضوء مجموعة التعليمات الواضحة التي تربط هذه العناصر ببعضها بعضاً. ومن أهم هذه المقومات ما يلي:

4-1-1 دقة إعداد تقديرات بنود الموازنة الحكومية

يتطلب عنصر الدقة إتباع منهج التقدير والتقييم الموضوعي لأوجه الأنشطة المحتملة والمختارة، كما يتطلب هذا العنصر المعرفة الجيدة للأنشطة المحتملة والمختارة، ووضعها في إطار تنظيمي جيد، بحيث يمكن قياس تكاليف هذه الأنشطة قبل تخصيص الاعتمادات المالية (سلطان، 2006).

4-1-2 تحديد البعد الاقتصادي للإدارة المالية

لا شك في أن تحديد البعد الاقتصادي للإدارة المالية يساعد في توفير البيانات التحليلية اللازمة لإجراء الترشيد المطلوب، ويستند هذا البعد على عدة اعتبارات أهمها:

- وجود تنظيم محاسبي يعتمد على نظم التكاليف.
- وجود تنظيم إداري يتيح استخدام محاسبة المسئولية.
- ربط نظام المحاسبة باستحقاق النفقة أكثر من النفقة ذاتها.
- تطوير النماذج والمستندات والحسابات الحكومية.
- ربط أوجه الإنفاق بوحدات النشاط المختلفة.
- استخدام نظم الرقابة المستخدمة في منظمات الأعمال، مثلاً لجان الأعمال.
- موازنة قيمة المخرجات بتكلفة المدخلات (وهدان، 2006).

4-1-3 رفع كفاءة وفعالية عناصر الإنفاق

ويتطلب رفع فعالية وكفاءة عناصر الإنفاق تحقيق أفضل النتائج الممكنة بأقل تكلفة، ويتوقف ذلك على طريقة استخدام الأموال، واستئصال جذور الإسراف، واختيار أفضل بدائل استخدام الموارد المحدودة.

كما تتوقف فعالية الإنفاق على مدى المقدرة والدراسة والتحليل المنطقي قبل اتخاذ أي قرار في هذا الصدد، ويتطلب ذلك مشاركة فعالة بين الأجهزة التنفيذية والتشريعية في اتخاذ قرارات الإنفاق. (رضوان، 2005).

4-1-4 تحقيق الاتجاه نحو نوعية الخدمة أكثر من طبيعة النفقة

يجب التركيز على وحدة الخدمة ذاتها عند تقدير تكاليف الحصول عليها، نظراً لارتباط هذه الوحدة بالمستفيدين منها، ويتطلب هذا التركيز مراعاة الاعتبارات التالية:

أ- انجاز وحدة الخدمة في إطار تنظيمي مبني على نوعية النشاط وفئات المتعاملين والمستفيدين من الخدمة وأماكن ومواقيت العمل.

ب- تحديد قوة العاملين في ضوء حجم العمل ومن خلال المقررات الوظيفية المستندة إلى معدلات أداء واقعية.

ج- تطوير طرق العمل، وإجراءاته لحذف المتكرر ودمج المتشابه واستحداث المطلوب.

د- تقييم انجاز الخدمة في ضوء مقاييس النفع العام، كطرق ومواعيد تقديمها، على أن يتم اختيار أسلوب التقييم في ضوء عدد العاملين والمستفيدين والمشرفين على تنفيذ الخدمات.

5-1-4 تحديد قواعد وطرق القياس المحاسبي

يجب الالتزام بقواعد وطرق القياس المحاسبي التي تلائم مدخل ترشيد الإنفاق الحكومي، ومن أهم هذه القواعد:

أ- التعبير الكمي أو القيمي.

ب- عدم التحيز في القياس.

ج- البعد عن الاجتهاد في إعداد التقديرات المطلوبة.

د- تحديد جدوى القياس في إطار علاقة التكلفة بالعائد (رضوان، 2005).

2-4 أساليب ترشيد الإنفاق الحكومي

يقصد بأساليب ترشيد الإنفاق الحكومي الإجراءات اللازمة لتنفيذ هذا الترشيد، والتي من أهمها ما يلي:

أ- تحديد الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها بصورة دقيقة وبصفة مستمرة، مع ترتيب هذه الأهداف وفقاً لأهميتها النسبية آخذاً في الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تمثل المرحلة التي يمر بها المجتمع.

ب- حصر وتحديد البرامج البديلة التي تمكن من تحقيق هذه الأهداف بما يتضمنه ذلك من تحديد البرامج التي يجب أن تقوم بها الدولة وتلك التي يقوم بها القطاع الخاص.

ج- استخدام أساليب التحليل الممكنة لاختيار أفضل البرامج قدرة على تحقيق أهداف المجتمع.

د- تخصيص الموارد وفقاً لهيكل برامج تحقيق الأهداف وما يؤدي إليه ذلك من إعادة تنظيم الهيكل الإداري للدولة بما يتفق ومتطلبات الاضطلاع بالبرامج مع تفصيل البرامج إلى مكوناتها من برامج فرعية وأنشطة ومهام.

هـ- إعادة تقييم برامج الإنفاق على فترات وفقاً لما يطرأ من تغييرات على أولويات الأهداف وعلى دور كل من الدولة والقطاع الخاص في القيام بها.

و- ضرورة توافر نظام رقابي فعال يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق التخطيط له على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الإنجاز مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التقييمية.

ز- تطوير تقسيمات ميزانية الدولة بما يجعل هذه التقسيمات قادرة على الوفاء بمتطلبات الوظيفة التخطيطية على المستويين الكلي (تخصيص الموارد بين الدولة والقطاع الخاص) والجزئي (تخصيص الموارد داخل قطاعات الدولة)، وقادرة على الوفاء بمتطلبات الرقابة على الأداء (الرقابة التقييمية) والرقابة المستندية، بما يضمن فعالية استخدام الموارد ومن ثم تعظيم دور الحكومة في تحقيق أهداف المجتمع (الحسيني، 2006).

ويرى الباحث أن النفقة هي عبارة عن مبالغ مخصصة لإشباع حاجات عامة وتحقيق المنافع والأهداف التي يسعى إليها المجتمع وأن ترشيد الإنفاق الحكومي يتطلب تحديد الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها بصورة دقيقة ومستمرة مع ترتيب هذه الأهداف وفقاً لأهميتها النسبية مع الأخذ في الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع، واستخدام أفضل أساليب التحليل الممكنة لاختيار أفضل البرامج قدرة على تحقيق

أهداف المجتمع كما يمكن القيام بإعادة تقييم هذه البرامج (الإنفاق) على فترات وفقاً لما يطرأ من تغيرات على أولويات الأهداف كما يجب أن يتوافر نظام رقابة فعال لتنفيذ ما تم التخطيط له والمراجعة المستمرة لطرق الإنجاز مع الأخذ بعين الاعتبار تقييم ما تم إنجازه. ومن هنا فإن جودة المعلومات المحاسبية تؤثر في ترشيد القرارات الإدارية بالقطاع الحكومي.

وبذلك فإن الهدف الرئيس من عملية ترشيد الإنفاق العام هو أن تحقق الوحدة الحكومية الأهداف المحددة باستخدامها لمواردها على أحسن وجه ممكن والحيلولة دون إسرافها وتبذيرها، لأن ترشيد الإنفاق الحكومي يعتبر من التدخلات التي تنتهجها الحكومات من أجل تخطيط وتدبير نفقات ووسائل التمويل لها والتي يعرفها الباحث بأنها استعمال الحكومة لنفقاتها وإيراداتها لتلبية الحاجات المرغوب فيها وتجنب الآثار غير المرغوب فيها على الاقتصاد الوطني.

5- النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الأردن

يعتمد النظام المحاسبي المتبع حالياً في الجهات الإدارية الحكومية **في الأردن** على مجموعة القواعد والضوابط والمبادئ الواردة بالنظام المالي رقم 3 لسنة 1994 وتعديلاته حتى تاريخ 2005/1/31 وتعليماته الصادرة بموجب المادة 114 من الدستور الأردني وتعليمات النظام المالي التطبيقية للشؤون المالية وتعديلاتها رقم (1) لسنة 1995 وصادرة بموجب المادة 58 من النظام المالي أعلاه والتي تستوجب ما يلي:

1- تحديد المستندات والوثائق والسجلات والإجراءات المتعلقة بتحصيل الإيرادات وعقد النفقة وتصفيتها وصرفها والسلف والأمانات وإدارة النقدية وإدارة الدين الحكومي وتحديد المدة الزمنية اللازمة للاحتفاظ بها وإجراءات إتلافها واللجان الواجب تشكيلها لهذه الغاية.

2- تنظيم الحسابات وتسجيلها والإجراءات المتعلقة بها والرقابة عليها والتقارير الدورية عنها.

يتطلب النظام المحاسبي تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالجهات الإدارية الحكومية وفق منهج محاسبي محدد وطبقاً لتبويب معين لأنواع حسابات يرتبط بالتبويب المتبع في الموازنة العامة للدولة. (تعليمات النظام المالي رقم 1 لسنة 1995)

وتحقيقاً للغايات المقصودة من هذا النظام تعتمد الدوائر الحكومية في الأردن على مجموعة الأسس والقواعد المالية والمحاسبية التالية:

أ- استخدام طريقة القيد المزدوج في تنظيم حساباتها.

ب- استخدام الأساس النقدي في إثبات العمليات المالية لإعداد الحساب الختامي والمركز النقدي لها.

ج- تطبيق أسلوب المركزية في توريد إيرادات الدائرة لحساب الخزينة العام.

د- تطبيق أسلوب اللامركزية في صرف نفقات الدائرة.

هـ- اعتماد تصنيف محاسبي موحد لبيان الحساب الختامي والمركز النقدي للدائرة يتفق وتصنيف الموازنة. (تعليمات النظام المالي رقم 1 السنة 1995).

ويرى الباحث أن النظام المحاسبي يسعى إلى توفير البيانات والمعلومات التاريخية الخاصة بكل من حجم الإيرادات ومصادر التمويل وحجم الإنفاق على الخدمات المختلفة مثل الصحة والتعليم وغيرها.

كما أن هذه المعلومات والبيانات الملائمة والموثوق بها تساعد في الحكم على مدى تقيد الوحدات الحكومية بالقوانين والأنظمة المحددة لها وتحقيق الرقابة على الموارد والصرف

في حدود الموازنة العامة المحددة لكل وحدة حكومية ومن ثم تقييم أداء كل الوحدات الحكومية لتطبيق مبدأ المساءلة المحاسبية عن النتائج.

6- منهجية تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الأردن

مع الاتجاه المتزايد للمملكة الأردنية الهاشمية نحو التوجه لترشيد الإنفاق بكافة الوحدات الحكومية، فقد أصبح من الضروري القيام بإجراءات منهجية من قبل الحكومة لتطوير النظام المحاسبي بدلالة التطوير المستهدف بالموازنة العامة بالمملكة لتحقيق الأهداف المرغوبة من البرامج الحكومية الداعمة للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية الهادفة، وهذا التوجه يفرض حالياً على المملكة ضرورة إعادة النظر في الأسلوب الذي بوساطته تحقق الأداة الفعالة لما تصوغه من برامج حكومية مستهدفة لمتابعة الإنجاز وتقييم أداء الأنشطة والمشروعات التي تضطلع بها الحكومة.

إن تطوير النظام المحاسبي في الأردن لا بد أن ينبع من تطوير الموازنة العامة للدولة بحيث تصبح كأداة تستطيع الدولة عن طريقها اتخاذ القرارات الرشيدة في إطار السياسة العامة للدولة بما يضمن توظيف معلومات النظام المحاسبي الحكومي لخدمة أغراض الرقابة المالية ومن ثم سهولة قياس الأعمال المنجزة والحكم على كفاءة الإدارة في انجاز الأعمال الحكومية المقرر تنفيذها من البرامج والأنشطة والمشروعات الحكومية المستهدفة.

وللتوجه نحو منهجية موضوعية لإصلاح الإدارة المالية في الأردن ومن ثم إصلاح النظام المالي، فقد أشارت المعايير الدولية ذات الصلة إلى ضرورة إعادة النظر في النظام المحاسبي الحكومي التقليدي بحيث يتضمن مجموعة العناصر التالية:

1-6 قياس الاستهلاك للممتلكات الحكومية

لقد أكدت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ضرورة توزيع تكلفة الأصل على جميع الدورات المالية المستفيدة من خدمات هذا الأصل وعليه فإن على المحاسبين إثبات الاستهلاك بصورة مدروسة وعلمية، مع الإفصاح اللازم عن ذلك في القوائم المالية.

وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز الاستهلاك كما يلي:

"هو ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت بالنسبة لمالكه الذي لا يمكن استرداده عندما يفنى الأصل ويستغنى عن خدماته والمخصص الذي يعمل لمقابله هذه الخسارة الرأسمالية هو جزء مكمل لتكاليف المنشأة خلال الحياة الإنتاجية للأصل ولا يقف على قيمة الربح المحقق" (القاضي، 2007).

كما تناولت لجنة الإجراءات التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين تعريف الاستهلاك على النحو التالي:

"إن محاسبة الاستهلاك هي طريقه محاسبيه تهدف إلى توزيع تكلفة الأصول الرأسمالية الملموسة، أو قيمتها الأساسية ناقصاً قيمة الخردة (في حال وجوده) على الحياة الإنتاجية المقدرة بقيمة منتظمة ومعقولة، وهي عملية تخصيص وليست عملية تقويم وفي ظل هذه الطريقة فإن استهلاك السنة هو ذلك الجزء الذي يخصص لها من مجموع العبء الكلي" (Schroeder and Clark, 1999).

وهناك العديد من المبادئ المحاسبية التي يخضع لها الاستهلاك ومن هذه المبادئ مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الفترة المحاسبية ومقابله الإيرادات بالمصروفات إضافة إلى الإفصاح والأهمية النسبية، وسيتم عرض كل مبدأ من هذه المبادئ:

- مبدأ التكلفة التاريخية: هذا المبدأ يقوم على إثبات العمليات المحاسبية بقيمتها التاريخية أي بمقدار التضحيات التي بذلت في حينها.
- مبدأ الفترة المحاسبية: وبموجب هذا المبدأ، يجب تقسيم النشاط الاقتصادي إلى فترات دورية متساوية واصطلح وتعارف عليها أن تكون سنة ميلادية حيث يتم في نهايتها إعداد القوائم المالية حيث يطبق هذا المبدأ على الاستهلاك.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات: يتطلب هذا المبدأ تحميل الإيرادات بنفقاتها التي كانت سبباً في تحققها والحصول عليها خلال الدورة المحاسبية المالية، وهو بذلك يعني تحميل الاستهلاك لإيرادات الفترة المحاسبية لأنه يمثل قيمة استعمال واستخدام للأصول الثابتة المادية اللازمة للحصول على الإيرادات.
- مبدأ الإفصاح والأهمية النسبية: يمكن حساب الاستهلاك بأساليب وطرق مختلفة ومتعددة فإن هذا المبدأ يوجب الإفصاح عن الطريقة المتبعة في حساب الاستهلاك لبيان مدى أهمية المقارنة مع المشاريع المماثلة أو سنوات المشروع نفسه.

هذا مع إمكانية استهلاك بعض الأصول طويلة الأجل المادية دون الإفصاح عن الطريقة وذلك حسب الأهمية النسبية لها كاستهلاك العدد والأدوات فتستهلك حسب ظروف النشاط الاقتصادي للمشروع (Belkhaoui, 2004).

ولذلك لا ينبغي تسجيل الاستهلاك المتعلق بالأصول طويلة الأجل في حسابات الأموال ومع ذلك فإنه يمكن تسجيل أقساط الاستهلاك في نظام محاسبة التكاليف ويمكن تحديدها

لأغراض التحليل أما مجموع الاستهلاك فيمكن تسجيله في مجموعة حساب الأصول طويلة الأجل (Freeman and Shoulders, 1999).

إن احتساب الاستهلاك للأصول يأتي لسببين الأول لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عن نفس الفترة والثاني هو أنه يجنب جزءاً من إيرادات المنشأة السنوية بمقدار حجم الاستهلاك المقدر حتى يتم إحلال للأصل عند نهاية العمر الإنتاجي له حتى تستمر المنشأة طبقاً لمبدأ الاستمرارية.

أما الاستهلاك في الوحدات الحكومية فإنه يتم طبقاً لمبدأ شمولية الموازنة فلا تتم مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها لأغراض قياس نتائج الوحدة الحكومية لذلك فإنه نتيجة لتطبيق مبدأ سنوية الموازنة فإن المحاسبة الحكومية لا تقوم بحساب أقساط الاستهلاك ولا تقوم بتجميع أقساط الاستهلاك على مر السنين، لذلك فإن أي إحلال لأي أصل من الأصول أو الصرف على شراء أصل من الأصول طويلة الأجل يعد مصروفاً خاصاً بالفترة التي تم الصرف بها، أي تحسب بالكامل في سنة الصرف كمصروف الوحدة التي تم شراء الأصل بها، ولتوفير الموارد المالية من الموارد السيادية العامة التي تحصلها الدولة وتخصيص الاعتماد المطلوب لإحلال هذا الأصل وذلك للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة وطبقاً لهذا الأسلوب لا تكون الوحدات الحكومية في حاجة إلى حساب مجمع الاستهلاك (الجمل، 1995).

وبما أن الوحدات الحكومية تستخدم الأساس النقدي في قياس النفقات فلا يسجل حساب الاستهلاك ضمن حسابات النفقات التي تخصص لها اعتمادات قابلة للإنفاق أما إذا كانت الوحدة تمسك حسابات التكاليف فيمكن تسجيل أقساط الاستهلاك ضمن نظام محاسبة التكاليف.

كما أن الهدف من الاستهلاك في الوحدات الحكومية ليس لمجرد قياس النشاط فحسب وإنما لتوفير معلومات حول طاقة الوحدة واحتياجاتها وتخطيط موازنتها الرأسمالية والإنفاق

الجاري المرتبط بها كنفقات العمالة والمواد والصيانة وغيرها كما يحقق استخدام الاستهلاك في تحقيق الرقابة على استخدام الأصول والمحافظة عليها وذلك من خلال المقارنة بين استخدامات لأصل مشابه لدى وحدات أخرى.

كذلك من واجب الحكومات أن تحافظ وتراقب على كافة الموارد والممتلكات العامة وبذلك تحتاج إلى بيانات تفصيلية يفترض أن تكون متاحة ومحتفظاً بها لدى الوحدات الحكومية من أجل قياس أداء بعض الوحدات عن طريق مقارنة مؤشرات إنتاجية مخططة بمؤشرات فعلية مثل المريض/ قيمة مباني وتجهيزات المستشفى... ألخ (الرماحي، 2009).

كذلك فإن الاستهلاك يجب أن تسجل أعباؤه قبل مقابلة الإيرادات والتكاليف والأعباء وذلك لأن حساب الاستهلاك أمر تحتمه المتطلبات التالية:

- مسؤولية النظام المحاسبي في الإفصاح عن حقيقة المركز المالي للوحدة المحاسبية.
- الافادة من البيانات – المعلومات – المحاسبية من خلال النظام المحاسبي الموجود في هذه الوحدات في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات على كافة المستويات.
- مسؤولية النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية في تحديد تكاليف أداء الخدمات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها هذه الوحدات بشكل موضوعي سليم.
- شمول تطبيق مبدأ المحافظة على رأس المال لجميع الوحدات المحاسبية.
- إعطاء صورة تفصيلية عن مكونات رأس المال الثابت في القطاع الحكومي يتيح للمحاسب القومي القدرة على حساب رأس المال القومي بشكل دقيق، علاوة على إلقاء الضوء على كيفية استخدام المال العام المتمثل في أصول أو ممتلكات عينية والأوقات المحتملة للاستبدال وهذا يعني أيضاً الرقابة على حركة الأصول.

- ترشيد القرارات والنفقات الخاصة بعمليات صيانة الأصول طويلة الأجل في الوحدات الحكومية (البنا، 1988).

2-6 تفعيل نظم الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي

عرفت لجنة طرائق التدقيق (Committee on Auditing Procedure) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين الرقابة الداخلية بأنها:

"الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشاة لحماية الأصول ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً".

كما عرف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين الرقابة الداخلية:

"نشاط تقييمي مستقل داخل التنظيم من أجل فحص النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى، بهدف خدمة الإدارة". (حجازي، 2007)

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي رقم (400) بأنها: كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان الالتزام بالسياسات وحماية الأصول، واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوق بها في الوقت المناسب (IFAC, 2003).

وتهدف الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي إلى تحقيق ما يلي:

1- حماية موجودات وأصول التنظيم المختلفة من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال مع الحفاظ على حقوق التنظيم لدى الغير وحقوق الغير لدى التنظيم.

2- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

3- رفع مستوى الكفاية بالسياسات والقرارات الإدارية.

4- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

5- فحص السياسات والإجراءات الإدارية المطبقة في الوحدة.

6- تقييم فعالية نظم الرقابة الإدارية في الوحدة.

7- التحقق من وجود الأصول وحمايتها من الاختلاس، واكتشافه حال حدوثه.

8- التحقق من صحة البيانات المالية والمحاسبية في السجلات المختلفة.

9- تقييم كفاءة الأنشطة والعمليات وفعاليتها في الوحدة.

وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف، يجب أن تقوم الإدارة بوضع خطة تنظيمية مناسبة تشمل تحديد عناصر النظام المحاسبي ضمن إجراءات وصلاحيات واضحة، مثل هذه الخطة يتطلب وجود دليل للحسابات ودليل آخر للإجراءات يتم إعدادها بصورة سليمة حتى يمكن مقارنة الإجراءات الفعلية به لاكتشاف أي خروج عن القواعد المحددة، سواءً أكان هذا الخروج بسوء نية أم عن غير قصد.

إن أي نظام للرقابة الداخلية، بغض النظر عن كونه صالحاً في البداية سيضعف بسرعة إذا لم تتم مراجعته بصورة دورية والأهم من ذلك إذا سمح للإهمال أو عدم الانضباط بأن يتفشى وينتشر فإن أية إجراءات أو أي مقاييس للرقابة تصبح عديمة الفائدة.

وكنتيجة للتوسع في حجم الإنفاق الحكومي، ومراعاة الاهتمامات الحديثة في مجالات الرقابة والتقييم والمساءلة، وانسجاماً مع توجهات الحكومة في تطوير الأداء في القطاع العام وتحسين الخدمة العامة، وأحكام الرقابة على استخدامات المال العام، وتفعيل أنظمة الضبط

الداخلي، ولغايات تسهيل مهمة الرقابة الخارجية من قبل وزارة المالية وديوان المحاسبة، فقد تبنت الحكومة فكرة إنشاء وحدات للرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر والمؤسسات العامة، وذلك من أجل خدمة الإدارة العليا في كل منها في مجال الرقابة على المال العام وضمان الالتزام بمستويات الأداء المخططة لإنجاز الأهداف المرسومة (حجازي، 2007).

وبما أن وزارة المالية مسئولة عن الإنفاق العام للدولة ومتابعة ومراقبة هذا الإنفاق فقد أسندت أعمال الرقابة الداخلية بوزارة المالية، فوزير المالية هو المسئول عن حسابات الوزارات والدوائر ومعاملاتها المالية ومراقبتها، والتحقق من أن كل وزارة/دائرة تقوم بمراعاة أحكام النظام المالي رقم (3) لعام 1994 في أعمالها المحاسبية والمالية، ويعتبر الوزير المختص مسئولا أيضاً عن تنفيذ أحكام هذا النظام.

ولتحقيق ذلك، فان وزارة المالية تقوم بمراقبة صرف النفقات والتأكد من أنه قد تـم صرفها وفقاً للتشريعات المعمول بها، وكذلك فإن على هذه الوزارة مراقبة تحصيل الإيرادات بقيمتها الصحيحة ومواعيدها المحددة في التشريعات ذات العلاقة، والتأكد من أنه قد تم إيداعها لحساب الخزينة العام وتبليغ الوزارة/الدائرة عن أية فروق أو تجاوزات، والطلب إليها تصويب أية مخالفة لتلك التشريعات ومتابعة ذلك.

كما تقوم وزارة المالية بإجراء عمليات الفحص والجرد الفجائي للصناديق والمستودعات والطوابع والأذون البريدية والأوراق المالية الأخرى، ولتفعيل دور الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية، فقد أصدر رئيس الوزراء البلاغ الرسمي رقم (25) لعام 1992 المؤرخ في 1992/9/1 بتشكيل لجنة مختصة لوضع إطار موحد لنشاط وحدات الرقابة الداخلية في مختلف الوزارات والدوائر طالباً من جميع الوزراء ورؤساء الدوائر

الحكومية والمؤسسات الرسمية اتخاذ الإجراءات اللازمة لوضعها موضع التنفيذ وإصدار التعليمات الضرورية لضمان تحقيقها للغايات المتوخاة من وضعها لتحسين مستوى الخدمة العامة وأحكام الرقابة على استخدام المال العام وتفعيل أنظمة الضبط الداخلي (بلاغ رئاسة الوزراء رقم 25 لسنة 1992).

3-6 تطوير فلسفة الأموال المخصصة وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر نظرية الأموال المخصصة التفسير المناسب لطبيعة الوحدات الإدارية التي تمثل الجهاز الإداري الحكومي للدولة حيث تعتبر الوحدة الإدارية بأن ليس لها شخصية معنوية مستقلة فنشاطها ليس مستقلاً ولكنه نشاط مرتبط بالتعليمات المالية لوزارة المالية، كما أنها لا تهدف إلى الربح ولا يوجد لها رأس مال وأن مهمة المحاسبة عن هذه الوحدات تتمثل في توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب والمساعدة في إعداد الموازنات العامة للسنوات المقبلة لذلك فإن نظرية الأموال المخصصة تتميز بكثير من التعقيدات نتيجة للمجموعات المختلفة الكثيرة التي يكون من الضروري على الوحدات الإدارية إنشائها في صورة وحدات محاسبية ومالية منفصلة بعضها عن البعض الآخر، وبالتالي يكون من الصعب على تلك النظرية إعطاء صورة واضحة عن نشاط الوحدات الحكومية (مسعد وآخرون، 2009).

ويمكن تعريف الأموال المخصصة بأنها تمثل الاعتمادات المالية المستقلة التي تنشأ بوساطة المشرع لتمد الوحدات التنفيذية بالموارد اللازمة لتحقيق أهداف محددة وعلى أية حال ففي هذه الحالات فإن الإيرادات المتولدة من مثل هذه الأموال تكون متاحة للاستخدام بوساطة السلطة التنفيذية طبقاً للقانون الذي أنشأ المال (الصائغ، 1998).

وعند النظر إلى نظرية الأموال المخصصة فإننا يجب أن ندرك بأن هـذه النظريـة ظهرت في وقت لم يكن فيه النشاط الحكومي بهذا الاتساع، حيث كانـت وظيفـة الحكومـة قاصرة على أداء وظائفها التقليدية كالدفاع والأمن والتعلم، كما أن تدبير الموارد كان يتم من قطاعات تقليدية، بل في بعض الدول كان الدخل القومي يعتمد على مصدر واحد، وإن كانـت تلك الظاهرة ما تزال قائمة في بعض البلدان حتى الآن (البتـرول فـي دول الخلـيج) إلا أن النشاط الحكومي في تزايد مستمر، ومضطرد في جميع المجالات حيث اضطلعت الحكومات الحديثة بوظائف أخرى غير تقليدية، كتدبير الرعاية الصحية، وتوفير فرص العمل، وزيـادة مصادر الدخل القومي، وتشييد المرافق والمنشآت المتعددة الأغراض، وحمايـة البيئـة مـن التلوث.. كل تلك المجالات أملت على الحكومات عبئاً إضافياً يتمثل في ضرورة زيادة نمـو الإنفاق العام حتى يتناسب مع الحاجات المتزايدة والأعباء المطروحة (قاقيش، 2005).

ولذلك فإن نظرية الأموال المخصصة قد قامت بأداء دورها في إحدى مراحل تطـور النشاط الحكومي، ولكن في ظل المرحلة الحالية فإن الباحث يضم صوته لما ارتآه صـندوق النقد الدولي أنه "أصبح من الواجب في ظل ظروف النـشاط الحكـومي المعاصـر تطـوير الأساليب المالية والمحاسبية المطبقة في بعض الوحدات الحكومية، حتى تصبح قـادرة علـى توفير البيانات اللازمة لقياس النتائج المالية والاقتصادية لأوجه نشاط البرامج المختلفة بما فيها قياس الموارد، وحصر التكاليف والنفقات، ومتابعة تنفيـذ المـشروعات والأعمـال (IMF, 2001).

إن نظرية الأموال المخصصة توفر البيانات لمتخذي القرارات في القطاع الحكـومي مما يدفعنا إلى ضرورة تحديد الجهات أو الفئات المستخدمة للبيانات المحاسبية في هذا القطاع

حيث يمكن تحديد الجهات فيما يلي:

- جهات الإدارة الحكومية في جميع المستويات التنظيمية التي تمارس الأعمال الإدارية والرقابية المختلفة يوماً بيوم.

- القطاعات الاقتصادية الأخرى: حيث إن القطاع الحكومي يمثل أحد القطاعات الأربعة الرئيسة في النشاط الاقتصادي، وبالتالي فإن انعكاسات البيانات المحاسبية الخاصة بهذا النشاط تؤثر وتتأثر بما في الأنشطة الأخرى.

- السلطة التشريعية: حيث ترغب في التحقق من تنفيذ السياسات التي رسمتها وأن الأموال العامة تستخدم في الأغراض المخصصة لها.

- فئات المستثمرين: من وطنيين وأجانب حيث يسهم هؤلاء جميعاً بالتأكد من سلامة السياسات المالية بالدولة لتوجيه استثماراتهم وضمان الأمان لها.

- السلطة التنفيذية: حتى تقوم بمتابعة أداء الوحدات الإدارية الحكومية واتخاذ القرارات المناسبة لتقويم أداء هذه الوحدات (عبدالجليل، 2003).

إن نظرية الأموال المخصصة بوضعها الحالي تساعد على الوفاء باحتياجات الجهات الإدارية في الجهاز الحكومي بما يمكنها من إعداد التقارير الروتينية التي تبرهن بمقتضاها على التزامها بالتشريعات القائمة والتعليمات التي تتعلق بتنفيذ الموازنة، من حيث قيامها بتحصيل الإيرادات من مصادرها المختلفة، والتعرف على بنود محددة سلفاً وبمقادير معينة من مصادر معينة وبمعنى آخر فإن نظام المعلومات القائم في ظل نظرية الأموال المخصصة يستهدف إجراء عملية موازنة الإيرادات بالمصروفات، كذلك فإن نظام المعلومات الحالي يركز أنظار الإدارة الحكومية على الأصول السائلة والالتزامات الجارية، أما بالنسبة للأصول

طويلة الأجل التي تستخدم في ممارسة هذه الأنشطة وكذلك ما يترتب عليها وغيرها من التزامات طويلة الأجل فإنه:

أ- إما يجري تسجيلها في شكل وحدات نقدية – في دفاتر وسجلات محاسبية مستقلة ومنفصلة عن تلك التي تستخدم للمحاسبة على النشاط اليومي – وبالتالي تظهر هذه الأصول في السجلات على أساس تكلفة الاقتناء أو باستخدام القيمة السوقية العادلة في حالة الهبة أو المنح (ما يعرف بسجل اللوازم).

ب- أو يجري تسجيلها في شكل وحدات عينية، في سجلات وفقا لما يعرف باسم نظام العهدة وهو النظام المعروف بالأردن على سبيل المثال (سجل العهدة).

ج- الأصول طويلة الأجل تعالج على أنها نفقات عند شرائها وإيرادات عند بيع نفايتها لأنها تخصص لها اعتمادات قابلة للإنفاق ويتم تدبير الاحتياجات من الأموال لتغطية النفقات الرأسمالية من خلال الإيرادات المحصلة.

د- أما الالتزامات طويلة الأجل فإنها تعالج على أنها إيرادات عند الحصول عليها ونفقات عند سدادها لأنها تسدد قروضها وفوائدها المستحقة من خلال الإيرادات السيادية (الرماحي، 2009).

ورغم ذلك فإن نظرية الأموال المخصصة تتعرض كثيراً إلى أوجه نقد نظراً لعدم قدرتها على تفسير تزايد الإنفاق الحكومي الذي يؤثر على ترشيد الإنفاق وذلك بسبب ما يلي:

أ- زيادة النفقات الحكومية بشكل كبير بسبب الارتفاع الحاد في تكاليف تنفيذ البرامج من ناحية، وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد وتقلب الأسعار من ناحية أخرى.

ب- زيادة الأعباء الاجتماعية المفروضة على الحكومات نتيجة التزايد المستمر في معدلات النمو السكاني، وانخفاض معدلات الوفيات نتيجة لتطور الرعاية الصحية، بحيث أصبحت مشكلة السكان تهدد الكثير من الدول النامية بأوخم العواقب.

ج- ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة في مواجهة التزايد المستمر في المصروفات الحكومية والأعباء الاجتماعية حيث لا تستطيع الحكومات الموازنة بين تلك الحاجات المتزايدة من البرامج المختلفة في مواجهة ندرة الموارد الاقتصادية والطبيعية المتاحة.

د- المتغيرات الدولية والاقتصادية العالمية، وعدم الاستقرار الاقتصادي نتيجة المنازعات الدولية والحروب، مما يؤدي إلى اختلال هيكل أسعار الموارد الإنتاجية للدولة.

هـ- الميل نحو الإسراف والضياع، وعدم ترشيد الإنفاق العام وكذلك الإنفاق الخاص، نتيجة الإنفاق المظهري، والمغالاة في الإنفاق الاستهلاكي، لا سيما بالدول النامية المختلفة، مما يؤدي إلى عدم كفاية الموارد المخصصة للتنمية (الشواورة، 2005).

ومن هنا فإن الحاجة ماسة لأن يتحول نظام المعلومات في ظل نظرية الأموال المخصصة من هدف المحاسبة على المصروفات فقط إلى مرحلة أخرى هي مرحلة الاستخدام، وذلك بالبحث عن تدابير فعالة للرقابة على تكاليف تنفيذ البرامج المختلفة التي تنجزها الحكومة أو تخطط لها لتحقيق أفضل النتائج الممكنة في هذا الشأن. ولعل من الطرق الفعالة في هذا الخصوص ربط التكاليف بتسلسل المسئولية الإدارية كالمساءلة المحاسبية، مع ربط هذه التكاليف بالمنتجات النهائية.

لذلك يمكن تعريف نظام المعلومات طبقاً لمدخل النظم بأنه مجموعة من الأجزاء التي ترتبط مع بعضها بعضاً ومع البيئة المحيطة وهذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام (الدهراوي، 2000).

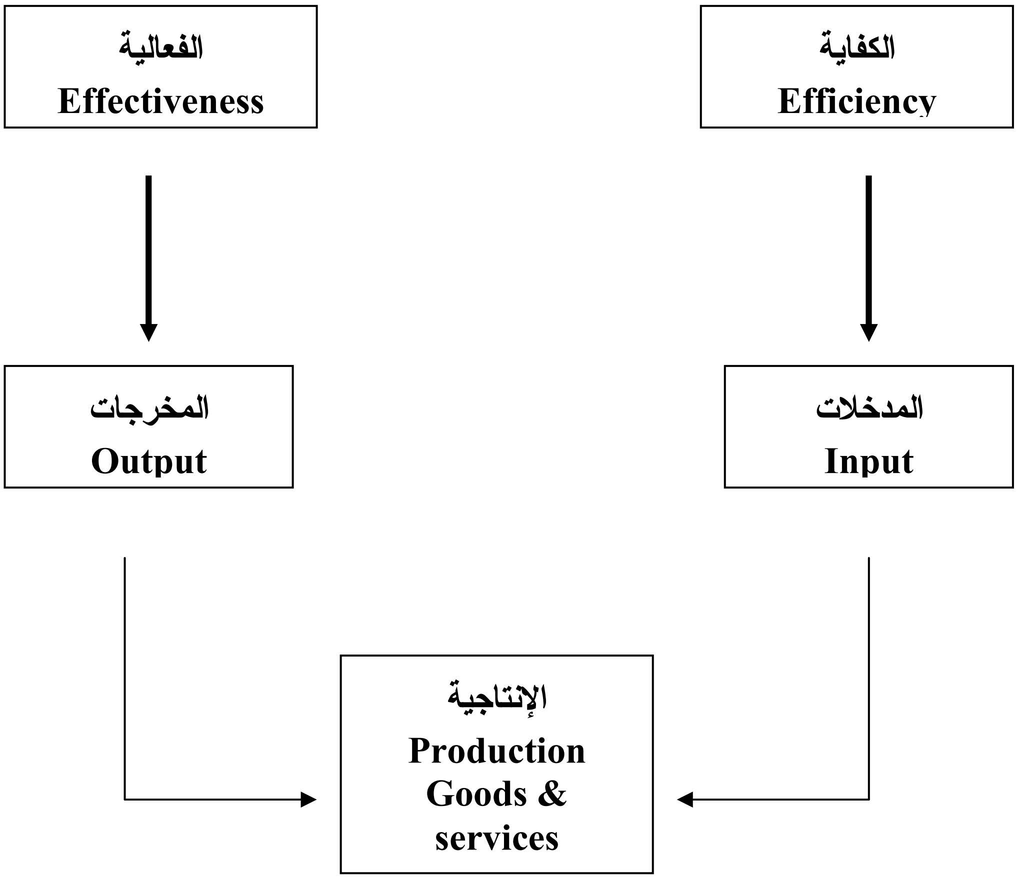
ويمكن الحكم على نجاح أي نظام معلومات من خلال معيارين أساسيين هما:

أ- معيار الكفاءة Efficiency وهذه الكفاءة تتحدد في العلاقة بين مدخلات النظام ومخرجاته، ومدى ارتباطها بعضها بعض وكيفية التحكم فيها.

ب- معيار الفاعلية Effectiveness وتتحقق تلك الفاعلية فيما لو حقق النظام أهدافه العامة التي وضع من أجلها وهي الأهداف المحددة مسبقاً (السيد، 2008).

ويرى الباحث أنه يمكن توضيح مفهوم الكفاية والفعالية من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (2): مفهوم الكفاية والفعالية في الأجهزة الحكومية



المصدر: إعداد الباحث

- **المدخلات:** هي كل الموارد الداخلة في العملية الإنتاجية مثل العنصر البشري ورأس المال، المواد، الإدارة، ويلعب عدد المدخلات ونوعها دوراً مهماً ي تحديد سمات الإنتاجية في الأجهزة الحكومية الخدمية وأنواعها.

- **المخرجات:** هي جميع الخدمات النهائية التي تقدمها للمستفيدين على مستوى الفرد (المواطن أو المقيم) والجماعة (المؤسسات أو الشركات أو الأجهزة الحكومية الأخرى، وتعتبر مرحلة قياس وتحديد المخرج النهائي من أهم مراحل عملية قياس الإنتاجية وأكثرها صعوبة وذلك لعدم وجود بيانات قيمية (عائدات ربحية) لغالبية مخرجات الأجهزة الحكومية.

- **الإنتاجية:** هي ربط مدخلات ومخرجات عمليات الإنتاج المختلفة معاً أياَ كانت طبيعة الأنشطة (خدمية أو سلعية) أي أن الإنتاجية تعني نسبة مخرجات نشاط ما إلى مدخلاته وبذلك نصل إلى الكفاءة الإنتاجية التي تعني الاستخدام الأمثل للمدخلات (الموارد) للحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات في ظل البيئة المحيطة.

إن فلسفة التحول إلى منهج نظم المعلومات في النظام المحاسبي الحكومي بجانب كونه تطوراً نحو زيادة كفاية وفعالية النظام القائم بصفة عامة ونظرية الأموال المخصصة بصفة خاصة إلا أنه يحقق الكثير من الإنجازات على المستوى القومي منها:

1- تحقيق أفضل استخدام ممكن لعوامل الإنتاج ولا سيما بالدول النامية وذلك عن طريق استخدام الموارد الاقتصادية النادرة والمتاحة في تلك الدول استخداماً صحيحاً يضمن الإسراع في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

2- مساعدة المسئولين عن التخطيط في الدول المختلفة، في اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة لعملية التخطيط الاقتصادي، وقياس تكاليف الأعباء الاجتماعية على المستوى القومي، لا سيما فيما يختص بتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وكذلك فإن نجاح منهج نظم المعلومات المحاسبية لأغراض القياس المحاسبي يتطلب توافر شرطين أساسيين هما:

أ- إجراء مسح شامل لمصادر البيانات المتاحة التي تنساب من أوعية ومصادر متعددة.

ب- الوقوف على الأنشطة الاقتصادية والفنية والاجتماعية المرتبطة بتلك البيانات ومن المفضل إدماجها في وحدات متجانسة الخصائص (ناصف، 2006).

4-6 توصيف دورة النشاط الحكومي كنظام معلومات:

يمكن تفسير دورة النشاط الحكومي كنظام معلومات طبقاً للمبادئ العامة للنظرية العامة للنظم من خلال الأخذ بمبدأين أساسيين هما:

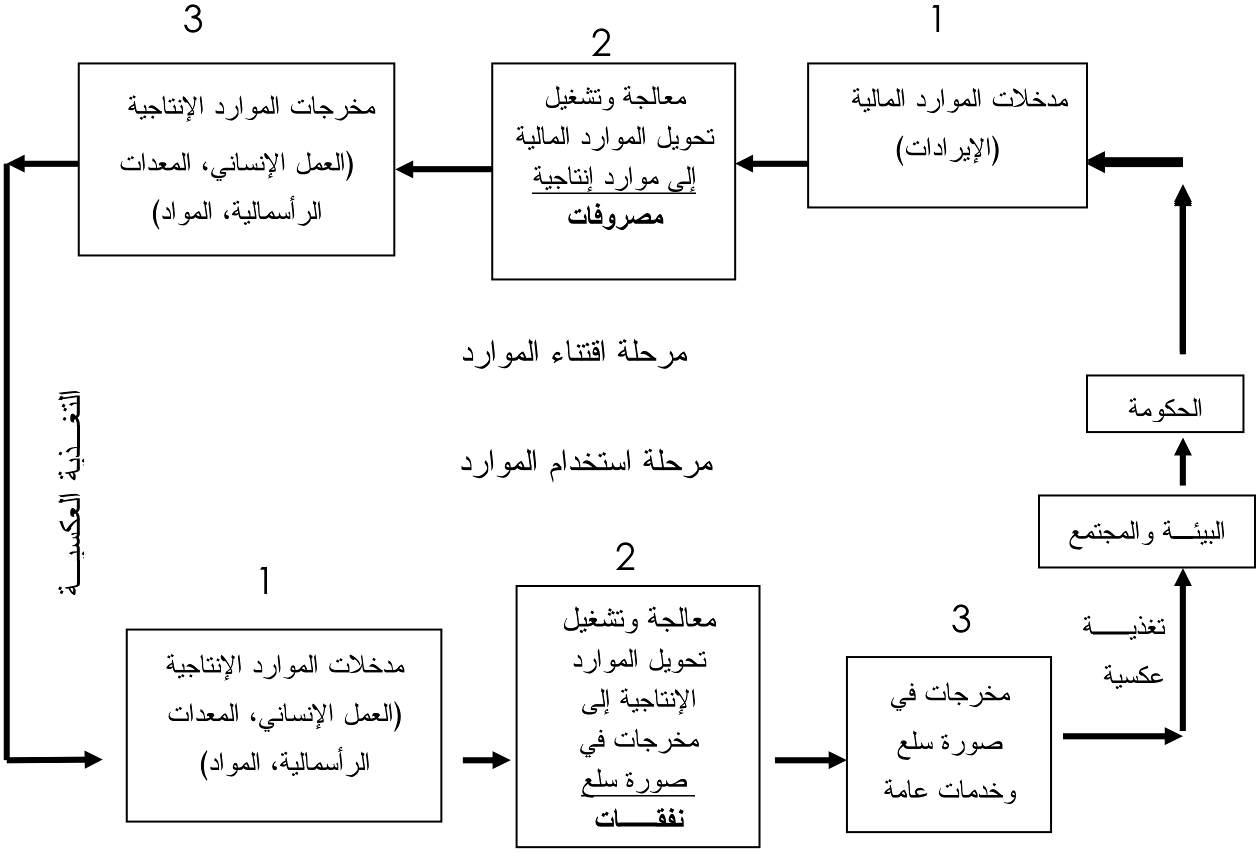
1- مبدأ الإطار العام للنظام: حيث يتكون الإطار العام لأي قطاع أو نشاط في ضوء هذا المبدأ من ثلاثة عناصر رئيسة هي عناصر المدخلات، المعالجة والتشغيل، المخرجات بالإضافة إلى عنصر آخر هو الرقابة.

2- مبدأ الوحدة التنظيمية: حيث يتكون كل نظام من مجموعة من الوحدات التنظيمية تتكون من العناصر أو النظم الفرعية/ حيث يمكن النظر إلى أي نظام على أنه نظام فرعي بالنسبة لنظام أعلى منه، وبالتالي فإن مخرجات نظام ما قد تكون مدخلات لنظام آخر تطبيقاً لمبدأ آخر هو مبدأ وحدة الهدف وتكامل النظم الفرعية (السيد، 2008).

وتطبيقاً لهذين المبدأين تبدأ دورة النشاط الاقتصادي الحكومي من الحكومة باعتبارها المسئولة عن تدبير الموارد المالية المختلفة من جميع الأنشطة والقطاعات التي يتكون منها المجتمع لتبدأ المرحلة الأولى من دورة النشاط الاقتصادي وهي مرحلة الاستحواذ (اقتناء الموارد) التي يتم من خلالها اعتبار الموارد المالية التي تم اقتناءها بمثابة مدخلات لهذه المرحلة حيث يتم تخصيصها لمواجهة مجموعة الالتزامات لقطاعات الاستحواذ أو الاقتناء أو بمعنى آخر تتحول أثناء عمليات الاقتناء والاستحواذ إلى موارد إنتاجية خاصة بتلك المرحلة، ولكن تلك الموارد الإنتاجية، والتي تعتبر مخرجات لمرحلة الاستحواذ يمكن اعتبارها مدخلات لمرحلة أخرى من مراحل دورة النشاط الحكومي، وهي مرحلة الاستخدام، حيث في تلك المرحلة تتحول الموارد الإنتاجية إلى مخرجات لهذه المرحلة ممثلة في شكل سلع وخدمات عامة يمكن استخدامها في العملية الإنتاجية أي تتحول المصروفات كمدخلات إلى نفقات كمخرجات لمرحلة الاستخدام، التي تذهب بدورها إلى البيئة والمجتمع لتبدأ دورة أخرى من العلاقات (أنظر شكل 3).

شكل رقم (3): دورة النشاط الحكومي كنظام معلومات في

ظل نظرية الأموال المخصصة



المصدر: إعداد الباحث

- مدخلات الموارد المالية: هي النقدية وما في حكمها والتي يمكن تحويلها إلى نقدية في الأمد القصير (أي أقل من سنة) وهي القوى التي تقوم بتشغيل النظام. وهي عبارة عن الإيرادات
- مخرجات الموارد الإنتاجية: هي تلك الموارد التي سوف تتحول إلى/أو تستخدم في عملية إنتاج المخرجات النهائية للنشاط الاقتصادي مثل العمل الإنساني، المواد، المعدات الرأسمالية (النتائج من سلع أو خدمات).

الحكومة: هي الجهة المسئولة عن تدبير وتحصيل الموارد المالية من جميع فئات المجتمع بالطريقة التي تراها مناسبة (تحصيل الإيرادات)

- المصروفات: تمثل قيمة المستندات المدفوعة بصرف النظر عن توقيت طلب السلع والخدمات أو أدائها أو استهلاكها أو الافادة منها. كذلك فهي تكلفة الحصول على الإيرادات أي أنها مقياس للمجهودات المبذولة في سبيل تحقيق الإيرادات.
- النفقات: تمثل قيمة السلع والخدمات المستخدمة في العملية الإنتاجية دون النظر إلى وقت طلبها أو توريدها أو دفع قيمتها. (تضحية مقابل عائد) ويتم قياسها عن طريقة تكلفة الفرصة الضائعة، وهي أن اتجاه الإنفاق نحو سلعة معينة دون أخرى يعني ضياع فرصة إنفاق تجاه السلعة الأخرى.

البيئة: كل ما يحيط بالنظام ويذهب إليها كل ما يخرج من النظام.

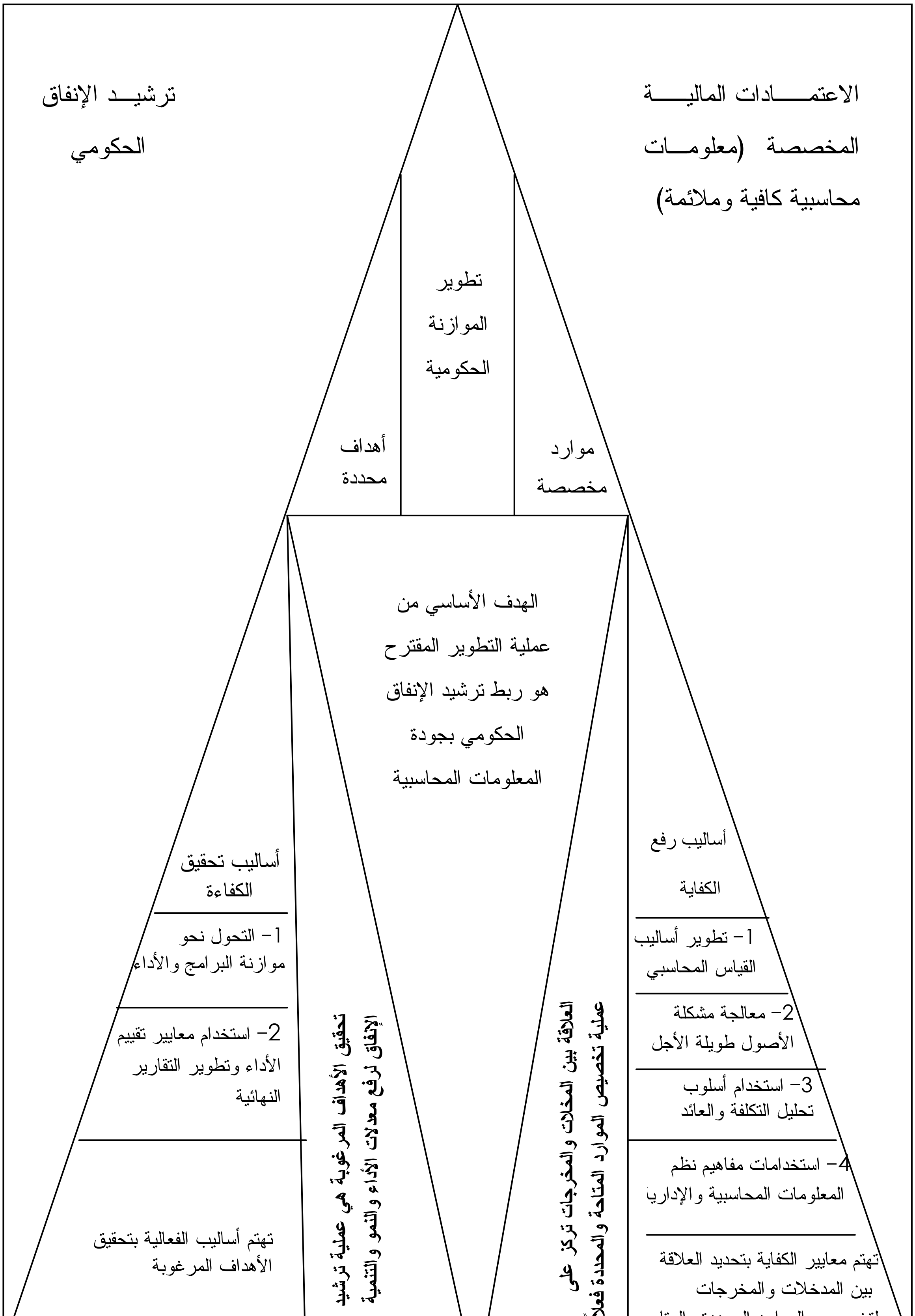
وعلى ذلك فإن هناك حاجة ماسة إلى الدور الذي يمكن أن تؤديه المعلومات في عملية تحقيق الموارد وترشيد الإنفاق، في مواجهة القصور في استخدام نظرية الأموال المخصصة بمفهومها التقليدي، ومن هنا بات ضرورياً العمل على استخدام بعض الأساليب المستخدمة في محاولة لرفع كفاءة وفعالية تلك النظرية، وهي أن معايير الكفاءة تهتم بتحديد العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أما معايير الفعالية فتركز على مدى ما يحقق النظام المقترح من أهداف الوحدة التنظيمية، ومد الإدارات والجهات المختلفة بالبيانات والمعلومات لتحقيق التوازن بين الموارد والإنفاق.

ويمكن عمل نموذج مقترح لتطوير كفاءة وفعالية الموازنة الحكومية لأغراض ترشيد الإنفاق وربطه بجودة المعلومات المحاسبية على شكل مثلث متساوي الأضلاع، يمكن تقسيمه إلى مثلثين رئيسين، أحدهما الجانب الأيمن يمثل الأساليب المستخدمة في رفع الكفاية (Effectiveness)، والتي تهتم بتحديد العلاقة بين المدخلات والمخرجات حيث تركز هذه الأساليب على عملية تخصيص الموارد المحدودة والمتاحة فعلاً، أما المثلث الأيسر فيمثل المعايير المرتبطة بتحقيق الفعالية والتي تهتم بتحقيق الأهداف المرغوبة وأهمها ترشيد الإنفاق.

ولذلك يجب إجراء مقارنة بين تخصيص الموارد وترشيد الإنفاق، وقد تم التعبير عن عملية تخصيص الموارد بمثلث بالطرف الأيمن يقابله بالطرف الأيسر مثلث يمثل أوجه الإنفاق، ومن هنا يمكن التعبير عن هذه العلاقات جميعها في شكل مستطيل، كما هو وارد في الشكل التالي رقم (4).

وعلى النحو السابق يجب ربط ترشيد الإنفاق الحكومي بجودة معلومات الموازنة الحكومية وذلك عن طريق ضرورة إحداث تطوير في نمط وهيكل هذه الموازنة، وكما هو ظاهر في الشكل رقم (4) التالي:

شكل رقم (4): تطوير الموازنة الحكومية لأغراض ربط ترشيد الإنفاق الحكومي بجودة المعلومات المحاسبية



المصدر: إعداد الباحث

5-6 تطوير أسلوب القياس المحاسبي في القطاع الحكومي

تعتبر أساليب القياس المحاسبي الركيزة الأساسية للعمل المحاسبي كما أنها كانت ولا تزال موضع الخلاف الجوهري بين كثير من الممارسين لمهنة المحاسبة لأن التطور في النشاط الاقتصادي قد أظهر الكثير من المتغيرات التي أثرت على تلك الأساليب، كما أن الممارسات العملية تظهر المزيد من المشاكل عند التطبيق ويؤثر تطور الأسلوب المحاسبي وكفاءة الجهاز الإداري وطبيعة البيانات المالية المتاحة في عملية اختيار أحد أسس القياس المحاسبي، وهذه الأسس هي:

أ- الأساس النقدي

ب- أساس الاستحقاق

ج- الأساس المختلط المعدل

وبخصوص الأساس النقدي، والذي طبقاً له تتم المقارنة بين مصروفات فعلية وإيرادات فعلية دون النظر إلى واقعة استحقاق المصروف والإيراد، وبالرغم من أن ظاهر هذا المبدأ الوضوح والبساطة، إلا أن التداخل في قياس نتائج الأعمال من سنة إلى أخرى، لا يفصح عن المجهودات المبذولة خلال فترة المحاسبة بجانب أنه لا يصلح للمقارنات بين سنة وأخرى ولا يوفر البيانات اللازمة لحساب تكلفة الأنشطة المختلفة مما يؤدي إلى انعدام المساءلة والمسئولية اللازمة لترشيد الإنفاق.

وأما بخصوص أساس الاستحقاق فطبقاً لهذا الأساس تتم المقارنة بين مصروفات مستحقة وإيرادات مستحقة دون النظر إلى واقعة سداد المصروفات أو تحصيل الإيرادات،

ومما لا شك فيه أن هذا الأساس يعكس الجهود المبذولة فعلاً خلال فترة المحاسبة، كما يتلافى القصور في الأساس النقدي السابق الإشارة إليه إلا أن من عيوبه ضرورة الالتجاء إلى التقدير الشخصي في بعض المواقف مثل (التسويات الجردية كتقدير الأصول طويلة الأجل)، ويحتاج إلى فترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية لعمل التسويات الجردية الأمر الذي يؤخر إقفال الحسابات وتأخير إعداد الحسابات الختامية.

وبالرجوع إلى دورة النشاط الاقتصادي الحكومي كنظام معلومات شكل رقم (3) فيلاحظ أن الوحدات الحكومية بعد اقتنائها للموارد الإنتاجية فإنها تقوم بالصرف من الأموال المخصصة على أوجه الاستخدام المختلفة، ومن هنا لا يمكن القول أن تمثل نفقة أو تكلفة الحصول على المخرجات في جميع الأوقات والحالات، فليس بالضرورة مثلاً أن يتم استخدام المواد المشتراة خلال نفس الفترة، كما أن الأصول الرأسمالية في فترة ما تستخدم في العملية الإنتاجية لفترات أخرى طويلة، وهذا جزء من الخلاف بين محاسبة التدفقات المالية (أي المحاسبة على المصروفات) والتي محورها المدخلات، والمحاسبة على التكاليف المحملة (النفقات) والتي محور ارتكازها هو المخرجات (رضوان، 2005).

وبخلاف ما سبق، فإن الأساس المختلط يعتبر وسطاً بين كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في معالجة المصروفات والإيرادات فهو خليط أو مزيج بين الأساسين، وعلى الرغم من أن هذا الأساس قد يوحي بأنه أساس وسط بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي إلا أنه في مجال المحاسبة الحكومية يكون أكثر ميلاً إلى الأساس النقدي منه إلى أساس الاستحقاق.

ومن وجهة نظر دورة النشاط الاقتصادي الحكومي فإن استخدام أساس الاستحقاق (النقدي) المعدل لن يغير من الأمر شيئاً إلا في أسلوب قياس المصروفات أو الإيرادات حيث تتم المحاسبة على الإيرادات على أساس التحصيل الفعلي أما المصروفات فيطبق عليها أساس الاستحقاق، ولكن كنظام معلومات فما تزال المحاسبة عن التدفقات النقدية محورها المدخلات.

6-6 معالجة مشكلة الأصول طويلة الأجل في الوحدات الحكومية

تنشأ مشكلة الأصول الأجل في المحاسبة الحكومية كنتيجة طبيعية للأخذ بمفهوم عدم السعي لتحقيق أرباح في النشاط الحكومي، وتدور المحاسبة الحكومية حول الاهتمام بالمصروفات دون النفقات أي أن محورها المدخلات وليس محورها المخرجات، وبالتالي فإن مبدأ المقابلة بين الإيرادات والنفقات غير وارد في المحاسبة الحكومية، وذلك ناتج من "أن تمويل عملية تجديد الأصول طويلة الأجل يتم بتخصيص اعتمادات لهذا الغرض في الموازنة السنوية". كما أن عملية تحميل الاستهلاك في الوحدات الإدارية الحكومية لا يعتبر من قبيل التكلفة التي أسهمت في تحقيق الإيراد الذي غالباً ما لا يتواجد.

إن تلك المفاهيم تختلف عما هو مطبق في المحاسبة المالية حيث تتسع الحاجة إلى ضرورة التفرقة بين المصروفات الجارية، والمصروفات الرأسمالية نتيجة المقارنة الطبيعية والمنطقية بين الإيرادات والنفقات والإيرادات على اختلاف أنواعها ولأن فكرة تحقيق الدخل غير واردة في النشاط الحكومي فإن المقابلة هنا تأخذ بعداً آخر هدفه المقارنة بين المصروفات والتدفق ولا ترتبط بتحقيق أية أرباح، ولذلك تستخدم سنوياً لتغطية جميع أنواع المصروفات سواء أكانت جارية أم رأسمالية.

وبالرغم من هذه التفرقة الموضوعية إلا أن مشكلة احتساب الاستهلاك تظل قائمة، وترتبط بها مشكلة الاحتفاظ بسجلات الأصول طويلة الأجل على أساس نسبي كما هو متبع في منشآت الأعمال الهادفة إلى الربح، ولذلك فإن هناك بعض القواعد التي تتضمن عملية تقييم الأصول طويلة الأجل، ومن هذه القواعد:

أ- تسجيل الأصول طويلة الأجل على أساس تكلفة الاقتناء وإذا لم تكن محددة يتم تقديرها، كما يجب أن تسجل الأصول في حالة الهبة أو المنح بقيمة تقديرية عادلة في تاريخ الحصول عليها أي بقيمة سوقية عادلة.

ب- لا يجوز تسجيل الاستهلاك الأصول طويلة الأجل في المحاسبة الحكومية، بل يمكن أن يتم ذلك عن طريق استخدام نظام تكاليف حكومية أو إتباع أساليب التحليل المالي المختلفة (الرماحي، 2009).

وبالرغم من هذه النتائج إلا أن المشكلة تبقى قائمة بالنسبة للدول النامية حيث تستهلك الدول جزءا كبيراً من الأصول طويلة الأجل في عملياتها التنموية بالرغم من قلة مواردها أو اعتمادها على مصدر واحد فقط، ناهيك عن تخلف الخبرات الفنية والتكنولوجية بتلك الدول، وهو ما يحبذ البحث عن أسلوب لتطوير المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل في الوحدات الحكومية بالدول النامية، حتى يساعد الحكومة على استخدام الموارد المتاحة بالشكل الذي يحقق لها أفضل استغلال ممكن، ويرى الباحث أن ذلك لن يتأتى إلا بتسجيل تلك الأصول في مجموعة خاصة بها وتقييمها وذلك بإنشاء هيئة مستقلة تحتفظ بسجلات لجميع الأصول الطويلة الأجل المملوكة للدولة.

ويقترح في هذا الشأن لأغراض القياس وضع وتسجيل الأصول طويلة الأجل في مجموعات متجانسة الخصائص، بحيث يمكن إدخالها ضمن الحسابات المالية بدلا من اعتبارها حسابات نظامية، على أن يكون احتساب الاستهلاك لهذه الأصول (ما عدا الأراضي) وترحيله إلى حسابات مستقلة تحت إشراف هيئة حكومية مستقلة تنشأ لهذا الغرض.

وكذلك يرى الباحث أن إتباع نظام الاستهلاك في الوحدات الحكومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح فإن احتساب نفقة مقابل الاستهلاك كجزء من تكلفة البرنامج لم يكتنفه أي قدر من الصعوبة، وحتى في حالة تعدد البرامج التي تستفيد من خدمات نفس الأصل فإن تخصيص التكاليف هنا أو توزيع الاستهلاك كنفقة عليها لن يكون أمراً مستحيلاً في ظل إيجاد أساس مناسب وعادل (هو أساس الاستحقاق حال تطبيق موازنة البرامج والأداء وطالما أن الحكومة تعمل بالأساس النقدي أو النقدي المختلط لن تستطيع قياس الاستهلاك ولن تستطيع قياس تكلفة البرامج).

6-7 توظيف معلومات نظم التكاليف بالقطاع الحكومي

لم يعد مجال محاسبة التكاليف منحصراً في مجال معين وإنما شمل كل المجالات والأنشطة فطالما أن هناك نشاطاً فإن هناك تكلفة وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها، حيث تسعى محاسبة التكاليف إلى تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو النشاط والمساعدة في توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط من أجل رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية (السيد، 2008).

ولكن من وجهة النظر العملية فإن احتساب تكلفة الخدمات الحكومية تكون أصعب في مجال تطبيق محاسبة التكاليف بسبب مشاكل القياس في المحاسبة الحكومية وهناك قواعد

ومقاييس معينة يمكن الاستعانة بها عند إجراء الدراسات التحليلية للبرامج والمشروعات الحكومية وعند المفاضلة فيما بينها ومن هذه القواعد والمقاييس ما يلي:

1- تحليل المنفعة (تحليل التكلفة – العائد)

تستخدم هذه الطريقة لتقييم البدائل المختلفة (البرامج البديلة) للوصول إلى الهدف وهنا يقيم جانب التكلفة (المدخلات) على أساس نقدي وجانب الناتج أو العائد _المخرجات) يقيم على أساس نقدي أيضاً، ويهدف هذا التحليل إلى بيان الارتباط بين التكلفة والعائد (الناتج) فإذا كان العائد أكبر أو يساوي التكلفة فإن البرنامج سيتم تنفيذه.

ويمكن القول أن تحليل التكلفة – العائد عبارة عن وسيلة لدراسة وتحليل وتقديم التوصيات والمقترحات لاتخاذ القرارات المناسبة بخصوص البرامج المقترحة للوصول إلى الهدف المأمول بأقل تكلفة ممكنة.

2- تحليل التكلفة – الفاعلية

تستخدم هذه الطريقة لتقييم البدائل المختلفة (البرامج البديلة) المتوافرة للوصول إلى الهدف وطبقاً لهذه الطريقة فإن ما ينفق (المدخلات) ستكون على شكل نقود لكن (المخرجات) وهو الناتج أو العائد لا يكون على شكل نقدي ويصعب تقييمه بالنقود.

ونلاحظ أنه حتى في حالة توافر معايير قياس مناسبة لقياس كفاءة الوحدات الحكومية فإنها لا تتصف بالدقة الكاملة وخاصة بالنسبة لتلك الوحدات التي تتكون برامجها من أنشطة يمثل ناتجها وحدات بعيدة عن التجانس.

وبمعنى آخر أنه عندما يكون المنتج النهائي غير ملموس فإن مشكلة القياس تصبح صعبة ذلك أنه يصعب غالباً قياس المنتج النهائي لبعض الإدارات مثل الإدارة القانونية أو إدارة البحوث أو المنتج النهائي لمستشفى أو مدرسة أو وحدة حكومية على الرغم من أن لهذه التنظيمات منتجاً نهائياً وصعوبة القياس لا تغير الحقيقة (رضوان، 2005).

ولتحديد الإطار العام لحسابات التكاليف في مجال مشروعات الخدمات الحكومية ولقياس التكلفة والرقابة عليها لا بد من:

1- تحديد مراكز التكلفة بمشروعات الخدمات العامة

حيث تعتبر مراكز التكلفة أحد الأركان الرئيسة لنظام التكاليف وذلك لأن نظام التكاليف يعتمد في قياس ورقابة التكاليف غير المباشرة على إنشاء مراكز تكلفة والتي تمثل دوائر نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانسة بحيث يشتمل مركز التكلفة على مجموعة متماثلة من خدمة متميزة قابلة للقياس.

ومن أهم الأسباب التي تدعو إلى تحديد مراكز التكاليف هو توزيع التكاليف غير المباشرة (أو غير المرتبطة بوحدات الإنتاج الخدمي أو وحدات التكلفة ارتباطاً مباشراً) على هذه المراكز.

2- تحديد وحدات التكلفة للأنشطة الخدمية الحكومية

تعرف وحدات التكلفة بأنها الأساس الذي تنسب إليه التكاليف وقد يكون هذا الأساس كمية من الإنتاج أو خدمة أو زمن إنتاج السلعة أو أداء الخدمة، فالتكاليف لا يمكن تحديدها إلا إذا كان هناك العنصر الذي تحدد تكاليفه وهذا العنصر هو وحدة العمل أو ما يطلق عليه وحدة

التكلفة ولعل هذا من أسباب تأخير تطبيق نظام التكاليف في قطاع الخدمات وذلك بسبب تعذر تحديد وحدات قياس متجانسة لحساب التكلفة في كل الوحدات نظراً لتأثر كثير من الأنشطة الخدمية بصفة عامة بالعوامل النوعية غير القابلة للقياس (مثل جودة الخدمة ومستوى إنجازها) أكثر من ارتباطها بالنواحي الكمية الخاضعة للقياس الدقيق (مبارك، 2008).

7- التقارير المالية الحكومية

تعتبر التقارير المالية أحد مقومات أي نظام محاسبي فلا نتخيل وجود أي نظام محاسبي جيد دون أن تكون له مخرجات في هيئة تقارير مالية تساعد كل المستويات الإدارية على اتخاذ الكثير من القرارات الهامة المتعلقة بالنواحي الرقابية والتخطيطية فالتقارير المالية تعطي لنا نتائج العمل الذي تم خلال فترة معينة وتكشف لنا نواحي القصور التي تطرأ على سير العمل في الإدارة المالية، ولا نستطيع مراقبة العمل المالي بالشكل الذي يعزز من فاعلية النظام المحاسبي بدون وجودها. ولأهمية هذه التقارير في النظام المحاسبي الحكومي في المملكة الأردنية الهاشمية فقد ألزمت التعليمات المالية بضرورة إصدار تقارير مالية دورية وإرسالها إلى الجهات الرقابية والتخطيطية (الهويمل، الحسين، 2005) في المملكة مثل وزارة المالية (دائرة الموازنة العامة) وذلك لاستخدام معلومات هذه التقارير في الرقابة والتخطيط.

- مفهوم التقارير المالية الحكومية

هي عبارة عن بيانات وجداول إحصائية مستخرجة من الدفاتر المالية تعد وفق التعليمات المالية لتزويد الإدارة والجهات الرقابية بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط المالي في مواعيد محددة بهدف أحكام الرقابة واتخاذ القرارات (الهويمل، الحسين، 2005).

- **أهمية وأهداف التقارير المالية الحكومية**

1- عرض وتلخيص نتائج تنفيذ الموازنة العامة في ضوء الأنظمة المالية الحكومية.

2- تظهر نتائج تنفيذ الموازنة العامة وما حدث من انحرافات وأساليب تلك الانحرافات للجهات الرقابية في الدولة وإظهار الموقف المالي للأجهزة الحكومية بالدولة.

3- تساعد بيانات التقارير المالية الحكومية في إعداد تقديرات الموازنات للفترات المالية المقبلة.

4- تعتبر التقارير المالية الحكومية أداة من أدوات التخطيط والرقابة (المهايني، الخطيب، 2008).

أنواع التقارير المالية الحكومية

في النظام المحاسبي الحكومي في المملكة هناك نوعان من التقارير المالية، تقارير مالية دوريه وهي التقارير التي تشمل جميع الحسابات الحكومية والتي تعد في فترات دورية وفي نهاية السنة من قبل جميع الأجهزة الحكومية مثل الجدول الشهري (الخلاصة الحسابية الشهرية) والحساب الختامي، وكذلك تقارير تعد من قبل الأجهزة الحكومية دورياً مثل تقارير الإيرادات المحصلة (حجازي، 2007)

- **قائمة الحساب الختامي**

في نهاية السنة المالية يتم إقفال حسابات الجهات الحكومية وفق تعليمات وقواعد وإجراءات إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية التي أصدرتها وزارة المالية بالإضافة

إلى التعميم الذي يحتوي على التواريخ التي يجب التقيد بها لإقفال الحسابات والذي يبلغ للجهات قبل نهاية السنة المالية.

وتبين قائمة الحساب الختامي الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية الجارية والرأسمالية لكل السنة المالية وتبين أيضا وفر السنة المالية الفعلي (زيادة الإيرادات الفعلية على النفقات الفعلية) أو عجز السنة المالية الفعلي (زيادة النفقات الفعلية على الإيرادات الفعلية) كما يظهر الحساب الختامي بيانات موازنة التمويل الفعلية (أقساط القروض والفوائد المستحقة ومصادر تمويلها) وقد يظهر الحساب الختامي وفراً أو عجزاً فعلياً بعد التمويل ويتساوى جانباً الحساب الختامي.

- **أهمية الحساب الختامي**

تتلخص الحساب الختامي في النقاط التالية :

1- عرض لإيرادات الميزانية المحصلة خلال العام ومقارنتها بما قدر في بداية السنة المالية وبيان أسباب اختلاف الفعلي عن المقدر.

2- عرض لمصروفات الميزانية الفعلية بالتفصيل حسب الفصول المختلفة مع مقارنة المصروف الفعلي مع المخصصات وبيان نسب الصرف مع توضيح أسباب أي انحرافات أو اختلافات جوهرية.

3- يظهر ما للجهة الحكومية من حقوق وما عليها من التزامات في نهاية السنة المالية.

4- يظهر تسوية حسابات الجهة الحكومية مع الجهات الحكومية الأخرى عن طريق إجراء المطابقات والمخالصات.

5- وسيلة للتحقق من صحة العمل المحاسبي من خلال توازن ملخص الحساب الختامي.

6- مصدر من مصادر معلومات التحليل المالي للجهات الرقابية والباحثين.

7- مصدر مهم من مصادر بيانات إعداد مشروع الميزانية للسنوات القادمة حيث تؤخذ بياناته كمؤشرات لتقدير الإيرادات والمصروفات (حجازي، 2007).

- أهداف الحساب الختامي

1- إظهار المركز المالي وما تحقق عنه من فائض أو عجز.

2- الرقابة على تنفيذ الموازنة من حيث تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.

3- إتاحة الفرصة للسلطة التشريعية للرقابة على السلطة التنفيذية وذلك من خلال عرض الحساب الختامي على السلطة التشريعية (المهايني، الخطيب، 2008).

- التقارير والقوائم المالية الخاصة

إن التقارير الخاصة تتضمن بيانات مالية أو غير مالية ويتم إعدادها بصفة دورية (شهرياً أو فصلياً حسب الحاجة) وتتضمن بيانات محددة تلبية لحاجات محددة أيضاً من قبل مستخدميها.

وتستخدم التقارير الخاصة للأسباب التالية:

1- مواجهة متطلبات قانونية أو تعاقدية محددة.

2- تقديم تقارير مالية تستخدم بعض القواعد المحاسبية التي تختلف عن القواعد المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

3- تقديم بيانات غير مالية وبيان أثرها على الوضع المالي للحكومة.

4- تقديم بيانات عن عناصر وحسابات محددة لا تنتظر التأجيل إلى نهايـــة الـــسنة الماليـــة (المنشورة) (حجازي، 2007).

8- معايير المحاسبة الحكومية الدولية

تحظى المعايير المحاسبية باهتمامات ونقاشات كثيرة بين المحاسبين بشكل عام كونها مرتبطة بالممارسة المحاسبية ويسعى الاتحاد الدولي للمحاسبين من (IFAC) من خلال إصداره المعايير المحاسبية إلى تعزيز مهنة المحاسبة على مستوى العالم عن طريق الالتزام بتطبيق هذه المعايير ولكن اختلاف القوانين والتشريعات القانونية والضريبية بين الدول جعل هناك بعض المعوقات في الممارسة المهنية في مجالات مثل طرق احتساب الاستهلاك، قواعد الاعتراف بالإيرادات والإفصاح المناسب وغيرها.

فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين 26 معياراً حتى عام 2008 وأطلق عليها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) حيث يتم تطبيق هذه المعايير على الوحدات الحكومية التي تستند إلى أساس الاستحقاق كما قام الاتحاد الدولي أيضاً بعرض معيار الأساس النقدي الذي يطبق في القطاع العام للوحدات التي تستخدم هذا الأساس.

وبعد دراسة جميع هذه المعايير المتعلقة بالقطاع العام فإن الباحث يرى:

أولاً: إن معظم المنظمات المهنية والمهتمة في المحاسبة وتطوير الفكر المحاسبي مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وغيرها من المؤسسات المهنية اهتمت بوضع معايير محاسبية لقطاع الشركات دون القطاع الحكومي.

ثانياً: قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في الفترة الأخيرة بوضع معايير محاسبية للقطاع العام وخص من هذه المعايير ثلاثة معايير وهي:

- معيار المحاسبة الدولي السابع عشر والخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات (ملحق رقم 2) حيث يرى الباحث أن الأصول طويلة الأجل والمملوكة للوحدات الحكومية مثل الموجودات التراثية وموجودات البنية التحتية الضخمة تمثل عائقاً كبيراً لتطبيق هذا المعيار.

كذلك يرى الباحث أن تطبيق هذا المعيار في الوحدات الحكومية يساعد هذه الوحدات في المحاقظة والرقابة على الموارد والممتلكات العامة وذلك من خلال توافر البيانات عن هذه الموجودات كما يساعد إتاحة هذه البيانات على قيام الوحدة الحكومية بتخطيط موازنتها للأعوام القادمة من حيث نفقات الصيانة والعمالة وغيرها، كما يمكن الوحدة الحكومية من مقارنة الأهداف الموضوعة (المخططة) بالأهداف التي تم إنجازها.

- معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون: الإفصاح بالمعلومات المالية حول قطاع الحكومة (ملحق رقم 2)

بما أن الحكومة الأردنية تطبق الأساس النقدي فإن هذا المعيار يوفر المعلومات المطلوبة لمعدي الموازنة بحيث يتم إجراء المقارنة بين الموازنة والمبالغ المطلوبة الفعلية وذلك كون الموازنة تمثل الأداة الرئيسة في إدارة الأموال للوحدة الحكومية حيث تصدر الموازنة بموجب قانون ولا يجوز الخروج عن القانون في إدارة هذه الأموال.

- معيار المحاسبة الدولي رقم أربعة وعشرون: عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية

يرى الباحث أن تطبيق هذا المعيار يمكن الجهاز الرقابي من القيام بالمساءلة والرقابة حول مدى تطبيق قانون الموازنة في إدارة وصرف الأموال بحيث يتمكن من المحافظة على موارد الوحدة الحكومية واستخدامها بحيث يؤدي الغرض من اقتنائها، وذلك من خلال تطبيق النظم والتشريعات المتعلقة بإدارة هذه الموارد والمحافظة عليها.

ثالثاً: كانت المحاولة الهامة في توصيف وتحليل وعرض المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي والإفصاح عنها بشكل مالي (السياسة المحاسبية) عن طريق صندوق النقد الدولي والمختص بتخطيط الموازنة العامة للدولة.

ومن هنا فإن الباحث وقع في حيرة فقام بوضع ملحق بهذه المعايير في الأطروحة للتسهيل على القارئ عند الرجوع اليها.

الفصل الثالث

الطريقـــة والإجـــراءات

تناول هذا الفصل وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة وأساليب جمع بيانات الدراسة، كما تناول الأساليب والمعالجة الإحصائية التي تمّ استخدامها للإجابة عن أسئلة الدراسة.

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات المستهدفة بالدراسة في الدوائر الحكومية التالية:

1- وزارة المالية: حيث تقوم بالتدقيق وإجازة صرف جميع النفقات وذلك من خلال المراقبين الماليين (مدققين) الموجودين في جميع الدوائر الحكومية.

2- دائرة الموازنة العامة: حيث تقوم هذه الدوائر بإعداد مشروع قانون الموازنة العامة لكل الدوائر والمؤسسات التي تعتمد في نفقاتها على الدولة كما تقوم بتحليل مكونات الموازنة وعناصرها وفق أساليب التبويب المتبعة الآن، لأن تبويب السجلات المحاسبية والتقارير المالية يتم بنفس طريقة تبويب الميزانية العامة حتى تكون قابلة للمقارنة.

3- ديوان المحاسبة: حيث يقوم ديوان المحاسبة بالتدقيق ومراقبة حسابات الموازنة العامة والمتعلقة بالإيرادات والنفقات والتثبت من تنفيذ أحكام قانون الموازنة العامة. وتشمل رقابة ديوان المحاسبة المال العام بمفهومه الواسع في جميع الدوائر الحكومية التي تأخذ موازنتها من الدولة تخضع لرقابة ديوان المحاسبة حسب قانون ديوان المحاسبة، لأنه يعد وكيل السلطة التشريعية بموجب قانون رقم 28 لسنة 1952 الصادر بموجب المادة 119 من الدستور الأردني.

4- وزارة الصحة: تم اختيار وزارة الصحة لأن موازنتها السنوية تعتبر من أكبر الموازنات الحكومية في الدولة بعد موازنة الدفاع والمالية والتربية.

وكذلك لأن وزارة الصحة تقدم كافة الخدمات العلاجية والطبية في جميع أنحاء الدولة الأردنية حيث تنفق الأموال الطائلة على خدمات الرعاية الصحية في جميع أنحاء المملكة.

عينة الدراسة

قام الباحث باختيار عينة الدراسة من المجتمع لإجراء هذه الدراسة وهي كما يلي:

1- مديرو الدوائر والمراقبون الماليون والمستشارون في وزارة المالية.

2- المحللون الماليون لموازنات الدوائر الحكومية في دائرة الموازنة العامة.

3- المدققين والمساعدون التنفيذوين والمستشارون في ديوان المحاسبة.

4- المحاسبين ومدراء الدوائر بوزارة الصحة.

وقد اختار الباحث هذه العينة وذلك للأسباب التالية:

1- كون هذه العينة معنية مباشرة في إعداد أو مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وبالتالي مسئولين عن الإنفاق العام.

2- الاختصاص المهني حيث إن معظم أفراد العينة متخصصون في المحاسبة أو المالية ولهم خبرات طويلة في هذا المجال.

3- الفئة الأكثر قدرة على الإجابة عن فقرات الاستبانة لتوافر المؤهلات العلمية والخبرات الكافية.

4- معرفة الباحث باهتمام معظم أفراد العينة بالسعي للتطوير والتحديث في مجال عملهم وخاصة في مجال تطوير الموازنة وترشيد الإنفاق الحكومي.

قد تم استخدام هذه العينة بهدف الحصول على إجابات عن فقرات الاستبانة التي تهدف إلى جمع البيانات اللازمة عن أثر المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي.

ويمثل الجدول رقم (1) معلومات عامة عن هذه العينة.

جدول رقم (1): خصائص عينة البحث

الفئات	العينة
وزارة المالية	32
ديوان المحاسبة	26
دائرة الموازنة العامة	24
وزارة الصحة	13
المجموع	95

خصائص أفراد عينة الدراسة

تضمن القسم الأول من الاستبانة بعض المعلومات عن المشاركين وذلك لبيان مدى توافر الكفاءة اللازمة لديهم والمتمثلة في الخبرات والمؤهلات والتخصصات العلمية لديهم والتي تدعم قدراتهم المهنية مما ينعكس إيجاباً على تمكنهم من الإجابة عن فقرات الاستبانة. ويبين الجدول رقم (2) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

جدول رقم (2 – أ): الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

المستوى التعليمي			مستوى الخبرة		
بيـــان	عـــدد	%	بيان	العدد	%
ثانوية	4	4.2	5 سنوات فأقل	3	3.2
دبلوم	3	3.2	5 – 10 سنة	15	15.7
بكالوريوس	58	61.1	10– 15 سنة	36	38.0
ماجستير	18	18.9	15 – 20 سنة	22	23.1
دكتوراه	12	12.6	20 سنة فأكثر	19	20.0
المجموع	95	%100		95	%100

يتضح من الجدول السابق (2–أ) أن نسبة الحاصلين على بكالوريوس قد بلغت 61.1% من إجمالي عينة البحث، أما الحاصلون على الدكتوراه والماجستير فقد كانت 12.6% و18.9% على التوالي، ومن حيث سابقة الخبرة في مزاولة الوظيفة فالذين لهم سابقة خبرة 5 سنوات فأقل قد بلغت نسبتهم 3.2% من إجمالي عينة البحث، أما الذين لهم فترة خبرة تتراوح ما بين 5 سنوات و10 سنوات فقد بلغت نسبتهم 15.7%، والذين تراوحت خبرتهم 10 – 15 سنة فقد بلغت نسبتهم 38.0%، أما من تراوحت خبرتهم 15 – 20 سنة فقد كانت نسبتهم 23.1% بينما بلغت الأكثر من 20 سنة 20.0%.

جدول رقم (2 – ب): الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

الوظيفة الحالية		
بيـــان	عــدد	النسبة %
محاسب	36	38.0
مدقق	19	20.0
مساعد تنفيذي	5	5.3
مراقب مالي	8	8.4
مدير دائرة	11	11.5
محلل موازنة	14	14.7
مستشار	2	2.1

كما يتضح من الجدول رقم (2–ب) والخاص بالوظيفة الحالية لعينة البحث فإن مجتمع الأشخاص الذين تم اختيارهم هم من المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق حيث لهم خبرة سابقة في ممارساتهم سواء في إعداد الموازنة أو الرقابة عليها أو الصرف منها أو إدارة الأموال المخصصة في الموازنة الأردنية.

يتضح من الجداول السابقة أن الخصائص الديموغرافية لعينة البحث مناسبة يمكن الاعتماد على النتائج المتحصل عليها منها.

أساليب جمع بيانات الدراســة

سيتم جمع بيانات الدراسة من المصادر التالية:

1- البيانات الأولية: وسيتم جمعها عن طريق الإستبانة التي تعتمد فقراتها على مقياس ليكرت Likert – Scale والتي تم توزيعها على مجتمع الدراسة الذي يشمل مديري الدوائر ومحللي الموازنة والمدققين والمراقبين الماليين والمحاسبين.

2- البيانات الثانوية: سيتم الاعتماد عليها في الإطار النظري في الدراسة وسيتم الحصول عليها من الكتب والدراسات النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة

اعتمدت الدراسة على حزمة البرنامج الإحصائي "SPSS" لاختبار فرضياتها من خلال الأساليب الإحصائية لوصف المشكلة حيث تم إدخال البيانات الى الحاسب الآلي، وقد قام بإجراء الآتي:

1- **مقاييس الاعتمادية:** لاختبار صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء ومدى ملاءمتها لأهداف البحث وذلك من خلال مقياس (ألفا) Gronbach Alpha.

2- **التوزيع التكراري لعبارات قائمة الاستقصاء:** وذلك لمعرفة الأوزان النسبية لاستجابات عينة البحث.

3- **اختبار F-test (Anova)** وذلك لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول عناصر الاستبيان.

4- **تحليل الارتباط (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية** بعناصر الاستبيان في أقسامه المختلفة وبيان مدى جوهرية العلاقة الإرتباطية بين المتغيرات التابعة والمستقلة.

5- **تحليل الانحدار المرحلي (Stepwise Regression)** لتحديد أهم العناصر المؤثرة على الأنفاق الحكومي من خلال نموذج تنبوئي لرصد أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على إنتاجية النفقة بالدوائر الحكومية.

6- **تحليل العامل (Factor Analysis)** وذلك بهدف تنفيذ نموذج مقترح حول أثر المعلومات المحاسبية على ترشيد الأنفاق الحكومي.

أداة الدراسة:

قام الباحث بتصميم استبانة لجمع البيانات الأولية تعتمد فقراتها على مقياس Likert – Scale لتوزع على عناصر عينة مجتمع الدراسة التي تشمل المدققين والمراقبين الماليين والمحاسبين والمفتشين ومحللي الموازنة، وقد اعتمد تطوير الاستبانة على المتطلب المتعلق بترشيد الإنفاق الحكومي.

وتكونت أداة الدراسة من جزأين: تضمن الجزء الأول معلومات عامة عن عينة الدراسة والجزء الثاني تضمن مقياس أداة الدراسة والذي يتعلق بقياس اثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي.

وللتحقق من صدق الاستبانة وصدق عباراتها، فقد تم عرضها على (ستة) محكمين من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة الحكومية في الجامعة الأردنية وجامعة جرش وجامعة دمشق وذلك بغرض معرفة ما تقيسه الفقرات من الأداء المطلوب، ومدى صلة فقرات المقياس بالمتغير المراد قياسه، وللحكم على الفقرات وصياغتها ودرجة وضوحها، ومناسبتها للمجالات. وقد أخذ الباحث بملاحظات المحكمين فحذف بعض العبارات وأضاف عبارات أخرى حسب توجيهاتهم وعدت موافقة غالبية المحكمين على الفقرة مؤشراً على صدق الفقرة، وبذلك أصبح عدد الفقرات في صورتها النهائية (75) فقرة.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واستخلاص نتائج الدراسة

أولاً: اختبار صدق الاستبانة والحكم على مدى اتساق عباراتها

اعتمد الباحث على مقياس الاعتمادية (الفا كرونباخ) وذلك للحكم على صدق الاستبانة وأيضاً الحكم على مدى تجانس واتساق عبارات كل مجال من مجالاتها، وقد تم الاستناد إلى قاعدة القرار في تحقيق ذلك، بحيث إذا زاد هذا المقياس على 0,60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع. وقد جاءت قيمة هذا المعامل كما هي معروضة بالجدول التالي رقم (3):

جدول رقم (3): مقاييس الاعتمادية كما جاءت من تحليل قائمة الاستقصاء

عناصر الاستقصاء	أرقام العبارات	عدد العبارات	قيمة ألفا
1 - المقصود بترشيد الإنفاق الحكومي	4–1	4	0.647
2 - الهدف من ترشيد الإنفاق الحكومي	8–5	4	0.716
3- مقومات قياس ترشيد الإنفاق الحكومي	12–9	4	0.614
4- منهجية قياس ترشيد الإنفاق الحكومي	16–13	4	0.689
5 - الرقابة على ترشيد الإنفاق الحكومي يستوجب	20–17	4	0.706
6 - نوعية التقارير الحكومية لتوفير المعلومات الملائمة	24–21	4	0.735
7- المقصود بتكاليف الممتلكات الحكومية	28–25	4	0.701
8- الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية	32–29	4	0.821
9- أهم مقومات قياس التكلفة للممتلكات	36–33	4	0.602
10- أسباب قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومي	39–37	3	0.722

11- اشتراطات قياس الاستهلاك للممتلكات الحكومية	43-40	4	0.629
12-المقصود بالاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	47-44	4	0.652
13- الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	51-48	4	0.759
14- اشتراطات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	55-52	4	0.833
15- اشتراطات جودة المعلومات الحكومية	59-56	4	0.825
16- أهم التقارير الحكومية لدعم جودة المعلومات	62-60	3	0.790
17- الهدف من أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي	66-63	4	0.617
18- اشتراطات رفع كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي	71-67	5	0.768
19- أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي الفعال	75-72	4	0.647
الإجمالي	**75-1**	**75**	**%94.0**

يتضح من الجدول السابق أن قيمة ألفا قد بلغت 94% على مستوى مختلف عبارات الاستبانة مما يسهل إمكانية توزيعها على الفئات المستقصى منهم الممثلين لعينة الدراسة.

ثانياً: وصف البيانات التي تم تجميعها من خلال الاستبانات

استخدم الباحث التوزيع التكراري وذلك لوصف بيانات الدراسة اعتماداً على الأوزان النسبية لاستجابات عينة الدراسة حيث اعتمدت قاعدة القرار على نسبة الموافقة من الفئات التي جاءت استجاباتهم ("موافق تماما "، "موافق"). وفيما يلي عرض لهذا الدلالات حول وصف بيانات الدراسة.

جدول (4): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول القصد

من ترشيد الإنفاق الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر القصد من ترشيد الأنفاق الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	تخفيض الإنفاق الحكومي	3.2	2.1	23.2	37.9	33.7	71.6
2	الرقابة على الإنفاق الحكومي	–	9.6	19.1	42.6	9.6	52.2
3	ضبط الإنفاق الحكومي	–	–	5.3	41.1	53.7	94.8
4	التوازن بين مخرجات ومدخلات العمل الحكومي	–	3.2	25.3	41.1	30.5	71.6

أ- ترشيد الإنفاق الحكومي

يوضح جدول (4) نتائج التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول عناصر القصد من ترشيد الأنفاق الحكومي. وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن عنصر ضبط الإنفاق الحكومي كان أعلى قيم موافقة وصلت إلى (94.8%) بينما تساوت قيم التوزيع التكراري لكل من (تخفيض الإنفاق الحكومي والتوازن بين مخرجات ومدخلات العمل الحكومي) بنسب موافقة (71.6 و 71.6 %) على الترتيب. بينما جاء عنصر الرقابة على الإنفاق الحكومي كأقل نسبة موافقة في آراء المستقصى منهم (52.2%). ويلاحظ من آراء المستقصى منهم أن ضبط الإنفاق الحكومي يضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح، وأن الإمكانات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاية

وفعالية كما لوحظ انخفاض النسبة المئوية لعنصر الرقابة على الإنفاق الحكومي بالرغم من أهمية الرقابة من كونها أحد الأركان الأساسية في الإدارة العلمية الحديثة، كما أنها الذراع الرئيس للإدارة المتطورة للنهوض بالمنشآت لتواكب التطوير والتحديث تحقيقاً لمستويات عالية من الكفاءة والفاعلية، كذلك يساعد ضبط الإنفاق على التطور واجتياز عقبات المشكلة الاقتصادية للدولة والتخفيض والقضاء على عجز الموازنة من خلال ضبط النفقات وإحكام الرقابة والافادة القصوى من الموارد الاقتصادية المتوافرة.

جدول (5): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول الهدف من ترشيد الإنفاق الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر الهدف من ترشيد الأنفاق الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	قياس إنتاجية النفقة الحكومية	1.1	11.6	40.0	32.6	14.7	47.3
2	قياس كفاءة النفقة الحكومية	2.1	5.3	40.0	34.7	17.9	52.6
3	قياس فعالية النفقة الحكومية	1.1	7.4	23.2	47.4	21.1	68.5
4	تخفيض عجز الموازنة الحكومية	–	3.6	7.4	28.4	57.9	86.3

ويوضح جدول رقم (5) نتائج التوزيع التكراري حول عناصر الهدف من ترشيد الأنفاق الحكومي حيث أظهرت النتائج أن تخفيض عجز الموازنة الحكومية كان الهدف الأساسي من ترشيد الإنفاق الحكومي في رأي المستقصى منهم (86.3%)، بينما انخفضت

نسب درجة الموافقة لباقي العناصر (قياس إنتاجية النفقة الحكومية وقياس كفاءة النفقة الحكومية وقياس فعالية النفقة الحكومية) بنسب (47.3 و 52.6 و 68.5%) على الترتيب. ويلاحظ من النتائج السابقة ضرورة الالتزام بمبادئ الترشيد على الأقل كهدف أساسي لمواجهة عجز الموازنة العامة، حيث يمثل الإنفاق الحكومي نسبة لا يستهان بها من الطلب الكلي القومي وأن محاولة تقليل هذا الأنفاق وترشيده سيؤدي إلى تحرر الحكومة من أعباء كبيرة كانت تربك من نشاطها المالي والاقتصادي، فضلاً عن أن تلك العملية ستعمل على تقليص العجز بالموازنة الحكومية.

كما أن ضعف عملية قياس فعالية النفقة وتقييم الأداء الحكومي يرجع إلى عدم استقلالية الوحدة الحكومية مالياً وإدارياً وفنياً حيث تنظر الحكومة إلى الكيفية التي يتم بها تمويل النفقات وذلك من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي، ولا تنظر إلى قياس فعالية هذه النفقات.

جدول (6): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول مقومات

قياس ترشيد الأنفاق الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر مقومات قياس ترشيد الأنفاق الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	قياس مدخلات العمل الحكومي	-	9.5	32.6	37.9	20.0	57.9
2	قياس مخرجات العمل الحكومي	-	5.3	35.8	48.4	10.5	58.9
3	قيـــاس مـــدى تحقـــق الأهـــداف الحكومية	-	1.1	26.3	36.8	35.8	72.6
4	قياس إنتاجية البرامج الحكومية	-	2.1	27.4	46.3	24.2	70.5

تظهر نتائج جدول رقم (6) أن (قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية وقياس إنتاجية البرامج الحكومية) كانت أهم عناصر مقومات قياس ترشيد الأنفاق الحكومي في رأي فئات المستقصى منهم حيث حصلت على أعلى نسب موافقة (72.6 و 70.5 %) على الترتيب بينما انخفضت نسب الموافقة لكل من (قياس مدخلات العمل الحكومي وقياس مخرجات العمل الحكومي) إلى (57.9 و 58.9 %) على الترتيب.

كذلك فإن وجود مؤشرات قياس أصبح ضرورياً لقياس مدى التقدم في تحقيق الأهداف المؤسسية على أن تكون هذه الأهداف محددة بوضوح وقابلة للقياس.

جدول (7): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول منهجية

قياس ترشيد الإنفاق الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر منهجية قياس ترشيد الإنفاق الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	تحديد الأهداف الحكومية	-	2.1	1.1	38.9	57.9	96.8
2	تحديد البرامج الحكومية	-	2.1	33.7	36.8	27.4	64.2
3	تحديد الأنشطة الحكومية	-	2.1	38.9	32.6	26.3	58.9
4	تحديد مراكز تأدية الأعمال الحكومية	6.3	5.3	34.7	33.7	20.0	53.7

يوضح جدول رقم (7) نتائج آراء المستقصى منهم حول منهجية قياس ترشيد الإنفاق الحكومي. حيث تظهر النتائج أن تحديد الأهداف الحكومية قد حصلت على أعلى درجة موافقة (96.8%) بينما انخفضت باقي نسب التوزيع التكراري لبقية العناصر. وبناء على رأي المستقصى منهم، فما نبحث عنه هو تحقيق الأهداف الموضوعة للحكومة وبأقل كلفة ممكنة، أو تحقيق أفضل استخدام ممكن للمبالغ المرصودة، ولا يتأتى هذا إلا بإتباع منهجية معينة ذات معايير واضحة محددة لتقديم برامج الإنفاق العام، والتي يفترض أن تكون أهدافها واضحة محددة بشكل يسهل قياسه والتعرف على مقدار ما تحقق منها.

كما أن عدم القدرة على ربط القرارات السياسية بقرارات الموازنة فضلاً عن ضعف التحقق من مدى دقة ومشروعية الإنفاق وأيضاً من مدى كفاءة تنفيذ البرامج والأنشطة والكشف عن مستوى فعالية إنجاز هذه البرامج والأنشطة كل ذلك بفعل بيئة عملية قياس وتقييم هذا الأداء والتي تعتمد على عدم وضوح هذه الأهداف الموضوعة مسبقاً وعدم تحديد البرامج والأنشطة الحكومية.

جدول (8): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول

الرقابة على ترشيد الإنفاق الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر آراء المستقصى منهم حول الرقابة على ترشيد الإنفاق الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	وحدات قياس بسيطة	2.1	10.5	38.9	38.9	9.5	48.4
2	وحدات قياس مركبة	1.1	5.3	43.6	42.6	7.4	50.0
3	وحدات زمنية للقياس	3.2	4.2	34.7	42.1	15.8	57.9
4	مؤشرات مرجعية للتقييم	–	6.3	5.3	45.3	43.2	88.5

أكد رأي فئات المستقصى منهم (جدول رقم 8) أن المؤشرات المرجعية للتقييم هو الأسلوب المفضل للرقابة على ترشيد الأنفاق الحكومي بنسبة 88.0% بينما انخفضت باقي النسب المئوية لكل من (وحدات قياس بسيطة ووحدات قياس مركبة ووحدات زمنية للقياس) إلى (48.4 و 50 و 57.9 %) على الترتيب. وتوضح النتائج أن من خلال استخدام مؤشرات مرجعية للتقييم يتم التأكد من مدى تحقيق النشاط الإداري للأهداف المقررة، أي التحقيق من أن ما يتم إنجازه مطابق لما تقرر في الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة، مما يظهر نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.

كذلك فإنه يجب أن تكون هناك مؤشرات مرجعية للتقييم متفق عليها وقابلة للقياس حتى يتم من خلالها مراجعة إنجازات البرامج المعدة مسبقاً والتأكد من أن الوحدة تقوم باستخدام أصولها بطريقة اقتصادية وكفوءة كما أن وجود وحدات زمنية للقياس يجعل التقارير تأتي في الوقت المناسب والمحدد.

جدول (9): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول نوعية التقارير الحكومية لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد الإنفاق الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر آراء المستقصى منهم حول نوعية التقارير الحكومية لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد الإنفاق الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	تقارير الإنفاق	–	1.1	17.9	45.3	35.8	81.1
2	تقارير الإنجاز	2.1	–	10.5	44.2	43.2	87.4
3	تقارير التشغيل	5.3	3.2	27.4	44.2	20.0	64.2
4	تقارير تقييم الأداء	–	–	10.5	41.1	48.4	89.5

يوضح جدول رقم (9) نتائج التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول نوعية التقارير الحكومية اللازمة لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد الإنفاق الحكومي. وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن هناك ثلاثة أنواع من التقارير قد حازت على موافقة المستقصى منهم وهي (تقارير الإنفاق وتقارير الانجاز وتقارير تقييم الأداء) بنسب موافقة بلغت (81.0 و 87.4 و89.5 %) على الترتيب، ثم جاءت تقارير التشغيل كأقل درجة موافقة مما يؤكد عدم أهمية هذه التقارير في توفير المعلومات الملائمة لترشيد الإنفاق الحكومي. وتظهر أهمية تقارير الأداء في ترشيد الأنفاق الحكومي من خلال اعتماد النشاط الإداري على الأشخاص، وبالتالي فنجاح الإدارة يتوقف إلى حد كبير على كفاية الموظف ومدى قدرته على تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقاً لذلك تحرص الإدارة على قياس كفاية الأداء والمتابعة من خلال تقارير تقويم الأداء الدورية ونوعية المعلومات التي تتضمنها وقدرة مستخدمي هذه التقارير على

تحليل تكل المعلومات واستعمالها فوراً في المراقبة، الأمر الذي يتيح للإدارة بنك معلومات يمكنها الافادة منه في توجيه ترشيد الإنفاق الحكومي. كما يأتي دور تقارير الإنجاز في تقييم مستوى تنفيذ مشاريع البرنامج وإبراز أهم الصعوبات والمعوقات التي اعترضت سيرها من أجل وضع الحلول والمعالجات المناسبة لها.

جدول (10): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول

تكاليف الممتلكات الحكومية كنسبة مئوية (%)

م	عناصر تكاليف الممتلكات الحكومية	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	تكلفة اقتناء الممتلكات	–	2.1	11.6	41.1	45.3	86.4
2	تكلفة استخدام الممتلكات	2.1	5.3	6.3	50.5	35.8	86.3
3	تكلفة التأمين على الممتلكات	2.1	24.2	21.1	34.7	17.9	52.6
4	تكلفة صيانة الممتلكات	3.2	11.6	20.0	48.4	16.8	65.2

ب- تكاليف الممتلكات الحكومية

أما بخصوص تكاليف الممتلكات الحكومية فقد أوضح جدول رقم (10) آراء المستقصى منهم حول تحديد المقصود بتكاليف الممتلكات الحكومية والتي جاءت في أعلى درجات الموافقة وهي (تكلفة اقتناء الممتلكات وتكلفة استخدام الممتلكات) بنسب تكرارية (86.4 و86.3%) بينما جاءت تكلفة التامين على الممتلكات وتكلفة صيانة الممتلكات

بدرجات موافقة ومنخفضة (52.6 و 2.65%) على الترتيب. وترجع أهمية تكلفة اقتناء الممتلكات وتكلفة استخدام الممتلكات إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمعدات.

وتتمثل القضايا الرئيسة للمحاسبة عن الممتلكات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة ونفقات الاستهلاك المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد.

وطبقاً لمحاسبة التكاليف فإن كل مشروع أو كل إنجاز تحدد مصاريفه المباشرة بشكل مستقل بالإضافة إلى حصة مناسبة من المصاريف الإدارية والعمومية غير المباشرة حيث يعتبر احتساب كلفة النتائج أحد المرجعيات اللازمة لتحضير مشاريع الموازنة.

جدول (11): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية كنسبة مئوية (%)

م	عناصر الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	تحسين جودة الحساب الختامي	2.1	29.5	24.2	35.8	8.4	44.2
2	ترشيد عجز الموازنة العامة	3.2	9.5	21.1	47.4	18.9	66.3
3	تسهيل احلال الأصول	–	15.8	24.2	35.8	24.2	60.0
4	تطبيق أساس الاستحقاق	–	12.6	20.0	44.2	23.2	67.4

أما بخصوص الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية فقد أوضح جدول رقم (11) أن ترشيد عجز الموازنة العامة وتطبيق أساس الاستحقاق هي أهم الأهداف في رأي المستقصى منهم وبقيم تكرارية (66.3 و 67.4 %) على الترتيب. إلا أنه يلاحظ أن جميع

النسب التكرارية للهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية منخفضة بشكل عام ويرجع ذلك إلى ارتفاع نسب المحايدة لجميع الأهداف تحت الدراسة. كما أن قياس تكلفة الممتلكات الحكومية يساعد على ترشيد عجز الموازنة من خلال فصل التكاليف الجارية عن التكاليف الرأسمالية وعدم اعتبار جميع المصاريف مصاريف موازنة.

جدول (12): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول أهم مقومات قياس التكلفة للممتلكات الحكومية كنسبة مئوية (%)

م	عناصر أهم مقومات قياس التكلفة للممتلكات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	دليل عناصر التكلفة	–	–	24.2	45.3	30.5	75.8
2	دليل مراكز التكلفة	2.1	2.1	30.5	41.1	24.2	65.3
3	دليل وحدات التكلفة	5.3	2.1	30.5	40.0	22.1	62.1
4	المجموعة المستندية والدفترية	3.2	3.2	15.8	43.2	34.7	77.9

أظهرت نتائج جدول رقم (12) أن دليل عناصر التكلفة والمجموعة المستندية والدفترية هي أهم مقومات قياس التكلفة للممتلكات الحكومية حيث حصلت على أعلى نسب توزيع تكراري (75.8 و 77.9%) بينما كان كل من دليل مراكز التكلفة ودليل وحدات التكلفة أقل قيمة (65.3 و 62.1%) على الترتيب.

وترجع أهمية دليل عنصر التكلفة إلى إبرازه قيمة وكمية عوامل الإنتاج الضرورية للمنتج التي تمت الافادة منها طبقاً للمعايير المحددة. أما بخصوص المجموعة المستندية

والدفترية فالأمر يتطلب وجود مجموعة دفترية يمكن حصرها في المجموعات الفرعية تعمل على ضبط قياس تكاليف الممتلكات لأن هذه المجموعة الدفترية والمستندية تعد المصدر الأساس للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها التقارير بجميع أنواعها لذلك يجب أن تكون متطورة بحيث تمكن من حصر التكاليف الفعلية للأنشطة والمشروعات الحكومية.

جدول (13): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومية كنسبة مئوية (%)

م	عناصر قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومية	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	الاستعمال	–	2.1	21.1	42.1	34.7	76.8
2	مرور الزمن	2.1	1.1	6.3	46.3	44.2	90.5
3	التقادم الفني	2.1	3.2	22.1	44.2	28.4	72.6

ج- استهلاك الممتلكات الحكومية

أما بخصوص استهلاك الممتلكات الحكومية فقد أقر المستقصى منهم في نتائج جدول رقم (13) أن عنصر مرور الزمن كان أعلى في نسب الموافقة (90.5%) بينما كان كل من (الاستعمال والتقادم الفني) اقل نسبة (76.8 و 72.6%) على الترتيب. ويلاحظ من النتائج السابقة أن عنصر مرور الزمن هو في الحقيقة المسبب لحدوث النقص التدرجي في قيمة الأصل الثابت نتيجة الاستخدام أو التقادم حيث تستهلك جميع الأصول طويلة الأجل ما عدا الأراضي نظراً لأن ليس لها عمر إنتاجي محدد فضلاً عن أن قيمة الأراضي غالباً ما تزداد

مع مرور الزمن، لذلك فإن احتساب الاستهلاك للممتلكات الحكومية يساعد في عدم ضياع هذه الأصول أو اختلاسها أو سوء استعمالها.

جدول (14): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول شروط قياس الاستهلاك للممتلكات الحكومية كنسبة مئوية (%)

م	عناصر شروط قياس استهلاك الممتلكات الحكومية	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	أن تكون مملوكة للوحدة الحكومية	2.1	5.3	–	43.2	49.5	92.7
2	يترتب عليها منافع مستقبلية	–	7.4	18.9	46.3	27.4	73.7
3	يمسك لها دفاتر وحسابات	3.2	–	13.7	42.0	41.1	83.1
4	تؤيد بالمستندات كدليل مادي	–	4.2	8.4	37.9	49.5	87.4

يوضح جدول رقم (14) التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول شروط قياس الاستهلاك للممتلكات الحكومية حيث رتبت شروط قياس الاستهلاك، وجاءت النتائج كما يلي:

- أن تكون مملوكة للوحدة الحكومية بنسبة موافقة 92.7%
- تؤيد بالمستندات كدليل مادي بنسبة موافقة 87.4%
- يمسك لها دفاتر وحسابات بنسبة موافقة 83.1%
- يترتب عليها منافع مستقبلية بنسبة موافقة 73.7%

ومن هنا نرى أن الممتلكات الحكومية يجب أن تكون مملوكة للوحدة الحكومية وذلك من أجل بيان مدى أهمية المقارنة لهذه الأصول مع وحدات أخرى مماثلة تستخدم نفس الأصول من حيث المنافع المستقبلية لاستخدام هذه الأصول.

جدول (15): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول المقصود بالاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر المقصود بالاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	تحميل السنة بمصروفها	2.1	6.3	4.2	26.3	61.1	87.4
2	تحميل السنة بإيراداتها	4.2	3.2	–	35.8	56.8	92.6
3	إجراء التسويات الجردية	–	6.3	29.5	28.4	35.8	64.2
4	إقفال الحسابات سنويا	2.1	5.3	23.2	24.2	45.3	69.5

د- أساس الاستحقاق المحاسبي

تظهر نتائج جدول رقم (15) أن المقصود بالاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي حسب رأي المستقصى منهم هو تحميل السنة بمصروفها بالإضافة إلى تحميل السنة بإيراداتها حيث حصلا على أعلى نسبة قبول بلغت 87.4 و 92.6% على الترتيب بينما انخفضت نسبة القبول لكل من إجراء التسويات الجردية وإقفال الحسابات سنوياً (64.2 و 69.5%) على الترتيب. كذلك فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق توفر للحكومة المعلومات عن التكلفة الكلية لنشاطاتها بحيث تستطيع أن تأخذ في الاعتبار ما سيترتب من تكلفة الأهداف التي تضعها سياسة معينة وتكلفة النظم البديلة لتحقيق نفس الأهداف.

كما أن المحاسبة على أساس الاستحقاق تحتوي على المعاملات غير النقدية مثل احتياطي الاستهلاك والديون المشكوك في تحصيلها وغيرها، وهذه المعاملات غير النقدية لها قيمة مالية وتسهم في الوضع المالي للحكومة.

جدول (16): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	توزيع تكلفة الممتلكات على عمرها الإنتاجي	3.2	6.3	33.7	36.8	20.0	56.8
2	دقة قياس عجز الموازنة العامة	–	4.2	28.4	48.4	18.9	67.3
3	عدم تداخل السنوات المحاسبية	5.3	1.1	18.9	41.1	33.7	74.8
4	تسوية المقدمات والمستحقات	5.3	4.2	15.8	40.0	34.7	74.7

أوضحت نتائج جدول رقم (16) أن الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي يأتي بالدرجة الأولى لعدم تداخل السنوات المحاسبية بالإضافة إلى تسوية المقدمات والمستحقات وبقيم قبول بلغت (74.8 و 74.7 %). ثم يأتي توزيع تكلفة الممتلكات على عمرها الإنتاجي و دقة قياس عجز الموازنة العامة في الدرجة الثانية من القبول بنسب (56.8 و 67.3 %)، إلا أنه يلاحظ عدم الارتفاع الكبير في نسب القبول للعناصر بشكل عام.

ومن هنا فإن أساس الاستحقاق يساعد على توفير البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة وبيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل وأقل التكاليف كذلك فإن أساس الاستحقاق يساعد على إظهار المركز المالي للحكومة بصورة

عادلة حيث يظهر موجودات الحكومة ومطلوباتها بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير من خلال تسوية المقدمات.

جدول (17): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول شروط تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر شروط تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	مسك حسابات للبرامج الحكومية	–	–	23.2	46.3	30.5	76.8
2	مسك حسابات للأنشطة الحكومية	–	–	21.1	49.5	29.5	79.0
3	مسك حسابات لمراكز الأداء الحكومي	–	–	23.2	43.2	33.7	76.9
4	توفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم	–	1.1	23.2	35.8	40.0	75.8

ويلاحظ من نتائج جدول رقم (17) أن هناك اتفاقاً عاماً بين آراء فئات المستقصى منهم مع تساوي درجات القبول بين شروط تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي وهي (مسك حسابات للبرامج الحكومية ومسك حسابات للأنشطة الحكومية ومسك حسابات لمراكز الأداء الحكومي وتوفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم) وبقيم موافقة (76.8 و79.0 و 76.9 و 75.8%) على الترتيب، مما يؤكد أن جميع هذه الاشتراطات يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي.

لهذا فإن البرامج والأنشطة الحكومية تشير إلى الناتج النهائي لانجـازات الحكومـة، كذلك فإن مسك حسابات لمراكز الأداء وتوفير وحدات القياس يساعد على تـوفير البيانـات والتقارير المالية الملحة بحيث تمكن الإدارة من أن تقارن النتائج الفعلية المحققة وبين الخطط الموضوعة مسبقاً من خلال تقييم الفعالية.

جدول (18): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول

شروط جودة المعلومات الحكومية كنسبة مئوية (%)

م	عناصر شروط جودة المعلومات الحكومية	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	تحقيق خاصية الملائمة	–	7.4	8.4	35.8	48.4	84.2
2	تحقيق خاصية الاعتمادية	–	5.3	15.8	29.5	49.5	79.0
3	توفير المعلومات غير المالية	2.1	4.8	12.6	36.8	40.0	76.8
4	تحقيق شفافية المعلومات	–	–	3.2	36.8	60.0	96.8

هـ- جودة معلومات التقارير الحكومية

يعتبر تحقيق شفافية المعلومات أهم شروط جودة المعلومات الحكومية في رأي المستقصى منهم. هذا ما أوضحته نتائج جدول رقم (18) حيث بلغت نسبة الموافقة 96.8% ثم يأتي تحقيق خاصية الملاءمة في الأهمية الثانية بنسبة موافقة 84.2%. أما تحقيق خاصية الاعتمادية وتوافر المعلومات غير المالية فكانتا من الشروط الأقل أهمية وجاءت نسب الموافقة لهما 79.0 و 76.8 % على الترتيب. حيث إن تحقيق خاصيتي الملاءمة والاعتمادية يجب

أن تمثل المعلومة وبشكل صادق العمليات والأحداث الأخرى التي تنطبق عليها معايير الاعتراف وأن لا تكون المعلومة قد تم اختيارها وعرضها من أجل تعزيز نتائج محددة مسبقاً. كما يجب الإفصاح عن المعلومات غير المالية لبيان مدى أهمية هذه المعلومات ولأن الشفافية تحوي جميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لذلك فإن المعلومات يجب أن تحقق الشفافية بالدرجة الأولى ليكون هناك مساءلة عن الانحراف الفعلي عن المخطط.

جدول (19): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول أهم التقارير الحكومية لدعم جودة المعلومات كنسبة مئوية (%)

م	عناصر أهم التقارير الحكومية لدعم جودة المعلومات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	تقارير الانجاز الحكومي	–	–	13.7	29.5	56.8	86.3
2	تقارير التشغيل الحكومي	5.3	4.2	29.5	40.0	21.1	61.1
3	تقارير تقييم الأداء الحكومي	–	–	2.3	31.6	65.3	96.9

أما بخصوص تحديد أهم التقارير الحكومية لدعم جودة المعلومات فقد أوضحت نتائج جدول رقم (19) أن تقارير تقييم الأداء الحكومي حصلت على أعلى درجة موافقة بين آراء المستقصى منهم (96.9%) ويرجع ذلك إلى أنها تقيس مدى الافادة من الإمكانات المتاحة والكيفية التي تم بها استخدام الموارد ثم تأتى تقارير الانجاز الحكومي في الدرجة الثانية من الأهمية بقيمة (86.3%) وهي تعني مدى تحقيق النتائج والفوائد المرجوة من البرامج والمشروعات. أما تقارير التشغيل الحكومي فقد كانت أقل نسبة قبول في رأي المستقصى منهم وبلغت (61.1%). ومن هنا نرى أن تقارير الأداء تعطي الحكم على جودة الخطة أو جودة

تنفيذ البرامج التي وضعت فهذه التقارير قادرة في أية لحظة على الحكم على جودة الأداء من خلال مقارنة مؤشرات البرنامج مع نتائجه كذلك فإن تقارير الإنجاز تعبر النتائج طبقاً للمنجزات والمؤشرات المحددة التي التزمت بها الوحدة لإنجازها.

جدول (20): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول أهداف أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	عناصر أهداف أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	حماية الحقوق والممتلكات	–	5.3	7.4	32.6	54.7	87.3
2	ضمان دقة المعلومات المحاسبية	–	8.4	15.8	35.8	40.0	75.8
3	رفع كفاءة الموارد الإنتاجية	3.2	9.5	22.1	31.6	33.7	65.3
4	ضمان الالتزام بالقواعد والتعليمات	–	5.3	9.5	35.8	5.49	85.3

و– كفاءة أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي

يوضح جدول رقم (20) آراء المستقصى منهم حول أهداف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي. وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن أهم أهداف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي هي حماية الحقوق والممتلكات بالإضافة إلى ضمان الالتزام بالقواعد والتعليمات بنسب قبول بلغت 87.3 و 85.3 % على الترتيب ثم يأتي ضمان دقة المعلومات المحاسبية بنسبة (75.8%). أما الهدف من رفع كفاءة الموارد الإنتاجية فقد كان أقل نسب موافقة (65.3%). وتمثل تقارير تقييم الأداء الحكومي نوعاً من الرقابة على الأداء في

إدارات القطاع الحكومي ومراحله المختلفة وذلك لتحقيق كفاية عالية فيه ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة، وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه. ويتم أداء الرقابة إما بالطريقة المباشرة أو غير المباشرة.

جدول (21): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول الشروط اللازمة لرفع كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي كنسبة مئوية (%)

م	الشروط اللازمة لرفع كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	لجان للتدقيق الداخلي	–	3.2	28.4	36.8	31.6	68.4
2	أدلة العمل الحكومي	–	4.2	20.0	40.0	35.8	75.8
3	خطة تنظيمية إدارية	2.1	–	16.8	51.6	29.5	81.1
4	خطة محاسبية	–	–	33.7	44.2	22.1	66.3
5	تأهيل علمي كافٍ للمدققين الداخليين	2.1	–	7.4	47.4	43.2	90.6

أوضحت نتائج جدول رقم (21) أن الشروط اللازمة لرفع كفاءة الرقابة الداخلية يمكن ترتيبها حسب درجات القبول في رأي المستقصى منهم كالآتي:

- تأهيل علمي كافٍ للمدققين الداخليين: بنسبة موافقة (90.6%)
- خطة تنظيمية إدارية: بنسبة موافقة (81.1%)
- أدلة العمل الحكومي: بنسبة موافقة (75.8%)
- لجان للتدقيق الداخلي: بنسبة موافقة (68.4%)

- خطة محاسبية: بنسبة موافقة (66.3%)

مما سبق يتضح أن التأهيل العلمي الكافي للمدققين الداخليين من أهم الشروط اللازمة لرفع كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي وذلك لضمان وضع كل موظف في المكان المناسب له حتى يمكن الافادة من الكفاءات المختلفة وذلك من خلال اختيار الكفاءات المناسبة والتي تتناسب مع أعباء المسئوليات والسلطات المفوضة لها.

جدول (22): التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي الفعال كنسبة مئوية (%)

م	عناصر أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي الفعال	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	إجمالي قرار الموافقة
1	الفحص التحليلي	–	9.5	24.2	31.6	34.7	66.3
2	الضبط الداخلي	–	5.3	10.5	42.1	42.1	84.2
3	الحاكمية المؤسسية	–	4.2	11.6	48.4	35.8	84.2
4	موازنة البرامج والأداء	–	4.2	25.3	37.9	32.6	70.5

أظهرت نتائج جدول رقم (22) والخاصة بعناصر أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي الفعال أن كلا من الضبط الداخلي والحاكمية المؤسسية كانتا متساوية في نسب الموافقة في رأي المستقصى منهم بقيمة (84.2%) وقيم مرتفعة نسبيا بينما انخفضت نسب كل من (الفحص التحليلي وموازنة البرامج والأداء) بقيم تكرارية (66.3 و 70.5%). ويلاحظ أن أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسات الحكومية وتهدف إلى حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات

المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها مما يؤدى إلى زيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة. كما أن أسلوب الضبط الداخلي يساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات المقدمة وتمكين العاملين من تقليل فرص الوقوع في الأخطاء من خلال تقسيم العمل وتحديد الاختصاص والمسئوليات.

ثالثاً: اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج

أ- اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار F-Test لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي:

قام الباحث عند تصميم الاستبانة بوضع مجموعة من الاختيارات (استجابات) لكل عنصر من عناصر الاستبيان لتقدير متوسط معياري لكل اختيار بناء على رأي المستقصى منهم. ومن خلال استخدام اختبار (F-test) واختبار دنكن (Duncan- test). تم تحديد أهم الاختيارات بعد استبعاد أثر التحيز الشخصي في رأي فئات المستقصى منهم حيث اعتبر الاستجابة الأعلى في قيمة المتوسط المعياري والأقل في قيمة الخطأ المعياري لها وبفارق معنوي عن باقي الاستجابات هي المتغيرات المكونة للنموذج المقترح (المتغيرات المستقلة) والتي لها تأثير مباشر من وجهة رأي المستقصى منهم على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي المؤثرة على ترشيد الإنفاق الحكومي.

وتوضح الجداول (23 – 41) نتائج اختبار (F-test) واختبار دنكن (Duncan -test) لتحديد الاستجابات الأعلى في المتوسطات المعيارية وبفارق معنوي عن باقي الاستجابات الخاصة بكل عنصر من عناصر الاستبيان والتي يتم اعتبارها العوامل المستقلة

المؤثرة في ترشيد الإنفاق الحكومي. والتي سوف تدخل في باقي التحليلات الإحصائية لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي.

جدول (23): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول مفهوم ترشيد الإنفاق الحكومي

م	عناصر القصد من ترشيد الإنفاق الحكومي	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1	تخفيض الإنفاق الحكومي	3.96	0.972	0.09
2	الرقابة على الإنفاق الحكومي	3.90	0.928	0.09
3	ضبط الإنفاق الحكومي	4.48 A	0.598	0.066
4	التوازن بين مخرجات ومدخلات العمل الحكومي	3.98	0.831	0.08
قيمة ف		9.50		
المعنوية		0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

من خلال دراسة واقع ترشيد الإنفاق الحكومي في الوحدات الحكومية تبين أن المقصود بترشيد الإنفاق الحكومي هو ضبط الإنفاق. ومن خلال الجدول رقم (23) أعلاه تبين أن ضبط الإنفاق يأتي في المرتبة الأولى كونه يؤدي إلى تحقيق أكبر نفع ممكن عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق والقضاء على الإسراف والتبذير ومحاولة تحقيق التوازن بين مخرجات ومدخلات العمل الحكومي، كما يساعد ضبط الإنفاق على التطور واجتياز عقبات المشكلة الاقتصادية للدولة والتخفيض أو القضاء حتى على عجز الموازنة. ومن هنا تبرز أهمية

الترشيد الذي يعني ضبط النفقات وإحكام الرقابة والافادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوافرة.

جدول (24): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول

الهدف من ترشيد الأنفاق الحكومي

م	الهدف من ترشيد الأنفاق الحكومي	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1	قياس إنتاجية النفقة الحكومية	3.48	0.920	0.094
2	قياس كفاءة النفقة الحكومية	3.60	0.918	0.094
3	قياس فعالية النفقة الحكومية	3.80	0.894	0.091
4	تخفيض عجز الموازنة الحكومية	4.37 A	0.877	0.090
	قيمة ف	18.28		
	المعنوية	0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

من خلال تحليل جدول رقم (24) أعلاه ، فالهدف من ترشيد الإنفاق الحكومي هو تخفيض العجز في الموازنة العامة للدولة، فالتخفيض في الموازنة يعتبر عملية مستمرة وركيزة أساسية لأسس وإعداد الموازنة العامة بالإضافة إلى أن تخفيض العجز في الموازنة من الأساليب التي تتبعها الدولة عند إعداد الموازنة لأن الحكومة تنظر إلى كيفية تمويل هذه النفقات من أجل التخطيط لوسائل التمويل لهذه النفقات، كما تعمل معظم الدول على تحقيق أكبر قدر ممكن من التوازن الاقتصادي أي توازن الإيرادات مع النفقات.

جدول (25): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول مقومات قياس ترشيد الإنفاق الحكومي

م	مقومات قياس ترشيد الإنفاق الحكومي	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	قياس مدخلات العمل الحكومي	3.68	0.902	0.092
2	قياس مخرجات العمل الحكومي	3.63	0.745	0.076
3	قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية	4.07 A	0.815	0.083
4	قياس إنتاجية البرامج الحكومية	3.92 A	0.775	0.079
	قيمة ف	6.06		
	المعنوية	0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

يعتبر الهدف الرئيس من مقومات قياس ترشيد الإنفاق الحكومي هو قياس مخرجات هذا الإنفاق كون هذه المخرجات تعبر عن تحقيق الوحدة لأهدافها وذلك بعد ربط مخرجات العمل الحكومي بمدخلات هذا العمل الذي يؤدي إلى الإنتاجية وهو الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً من قبل الإدارة وهو إنتاج السلع أو الخدمات.

كما يعتبر الهدف من مقومات قياس ترشيد الإنفاق الحكومي هو قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية، حيث يعني تحقق الأهداف الحكومية هو أن تحقق الوحدة الحكومية الأهداف المحددة لها باستخدامها لمواردها على أحسن وجه ممكن والحيلولة دون إسرافها أو تبذيرها، لأن قياس الأهداف الحكومية يتم عن طريق قدرة هذه الأهداف على قياس الأداء وهذا الأداء يؤمن معلومات حول الكفاءة والفعالية حيث أن وجود مؤشرات للقياس أصبح ضرورياً لقياس مدى التقدم في تحقيق الأهداف المؤسسية على أن تكون هذه الأهداف محددة بوضوح وأن تكون قابلة للقياس.

كما يتم قياس إنتاجية هذه البرامج بعد أن يتم تحقيق الأهداف المؤسسية وذلك عن طريق تقدير تكاليف الأنشطة التي تساعد في تحقيق منجزات البرامج المعتمدة وذلك بعد تحليل أنشطة الوحدات الإدارية ليتم تصنيفها إلى أنشطة خاصة لكل برنامج.

جدول (26): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول منهجية قياس ترشيد الإنفاق الحكومي

م	منهجية قياس ترشيد الإنفاق الحكومي	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1	تحديد الأهداف الحكومية	4.52 A	0.633	0.064
2	تحديد البرامج الحكومية	3.88	0.827	0.085
3	تحديد الأنشطة الحكومية	3.83	0.846	0.086
4	تحديد مراكز تأدية الأعمال الحكومية	3.55	1.069	0.109
	قيمة ف	21.68		
	المعنوية	0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

إن أهم منهجية لقياس ترشيد الإنفاق الحكومي، كما هو في الجدول رقم (26) أعلاه، هو أن يتم تحديد الأهداف الحكومية، كون هذه الأهداف مستمدة من السياسات العامة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي لأن النتائج تقاس بالأهداف الموضوعة، لذلك يجب أن تكون هذه الأهداف سهلة أي ممكن تطبيقها. كذلك فإن الأنشطة يجب تحليلها بهدف إعادة تصنيفها إلى أنشطة خاصة لكل برنامج، حيث أن هذه الأنشطة ستحدد بالنهاية حدود مسؤوليات الوحدات الإدارية في المؤسسات.

جدول (27): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول

الرقابة على ترشيد الإنفاق الحكومي

م	آراء المستقصى منهم حول الرقابة على ترشيد الإنفاق الحكومي	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1	وحدات قياس بسيطة	3.43	0.889	0.090
2	وحدات قياس مركبة	3.49	0.760	0.078
3	وحدات زمنية للقياس	3.63	0.911	0.093
4	مؤشرات مرجعية للتقييم	4.25 A	0.824	0.084
	قيمة ف	18.66		
	المعنوية	0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

من خلال الجدول رقم (27) أعلاه، فإن إجابات مجتمع الدراسة تؤكد وجود مؤشرات مرجعية للتقييم، وهذه المؤشرات يكون متفقاً عليها وقابلة للقياس، ومن خلالها تتم مراجعة إنجازات البرامج المعدة لبيان مدى تحقق الأهداف الموضوعة والتأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم مثلاً باقتناء واستخدام أصولها بطريقة اقتصادية وكفؤة. كما يجب أن يكون هناك وحدات زمنية لقياس النتائج بحيث تأتي التقارير في الوقت المحدد كما يجب أن تتم مراجعة وحدات القياس البسيطة والمركبة ودورها في عملية إنجاز الأهداف المتحققة.

جدول (28): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول نوعية التقارير الحكومية اللازمة لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد الإنفاق الحكومي

م	عناصر آراء المستقصى منهم حول نوعية التقارير الحكومية لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد الإنفاق الحكومي	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	تقارير الإنفاق	4.1579	0.74827	0.07677
2	تقارير الإنجاز	4.2553 A	0.81566	0.08413
3	تقارير التشغيل	3.7053	0.99866	0.10246
4	تقارير تقييم الأداء	4.3789 A	0.67128	0.06887
	قيمة ف	12.2513		
	المعنوية	0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

إن أهم التقارير الحكومية التي توفر المعلومات الملائمة عن ترشيد الإنفاق الحكومي هي تقارير تقييم الأداء وتقارير الإنجاز بحيث تغطي هذه التقارير كل البرامج وتبرز مراكز المسؤولية في الدائرة الحكومية، كما يجب أن يحتوي التقرير على المقارنات بين النتائج المرغوبة (باستعمال المؤشرات) والنتائج الفعلية التي أنجزت وربطها مع النفقات الفعلية (مدخلات مركز المسؤولية أو البرنامج) على ذلك البرنامج. كذلك على الوحدة المحاسبية أن تقدم تقاريرها بناءً على المنجزات التي أنجزتها الوحدة. كما أن تقارير الإنفاق من أهم التقارير للوحدات الحكومية كونها تعكس الموقف المالي للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة حيث أن هذه التقارير تعتبر من المؤشرات الرئيسة التي تمد الإدارة بمعلومات من أجل استخدام

معلومات تقارير الإنفاق في ترشيد النفقات. كما أن تقارير التشغيل تعتبر مهمة في الوحدات الحكومية كونها تقيس مستوى الإنجاز. مثلاً في المستشفيات (كم مريض تمت معالجته، وهذه المعالجة تشمل كافة الخدمات العلاجية التي تقدم للمريض أثناء إقامته في المستشفى بوساطة مراكز الخدمات الفنية) كون هذه المراكز مراكز تكلفة.

جدول (29): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول تكاليف الممتلكات الحكومية

م	عناصر تكاليف الممتلكات الحكومية	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1	تكلفة اقتناء الممتلكات	4.2947 A	0.75616	0.07758
2	تكلفة استخدام الممتلكات	4.1170 A	0.90228	0.09306
3	تكلفة التأمين على الممتلكات	3.4211	1.10684	0.11356
4	تكلفة صيانة الممتلكات	3.6421	0.99910	0.10251
قيمة ف		17.3416		
المعنوية		0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

يقصد بتكاليف الممتلكات الحكومية بالدرجة الرئيسة وكما جاء في الدراسة التحليلية بأنها تكلفة اقتناء هذه الممتلكات وتكلفة استخدامها.

إن تكاليف الممتلكات الحكومية وبالأخص الأصول طويلة الأجل والتي تحصل عليها الوحدة الحكومية بغرض الإنتاج وتبقى لفترة طويلة مثل الآلات والمعدات والسيارات والأثاث وغيرها، كون هذه الأصول ضرورية لخلق الطاقة الإنتاجية فإن تكلفة الاستحواذ على هذه

الممتلكات تتضمن تكلفة الأصل الثابت كافة النفقات اللازمة حتى يصبح الأصل صالحاً للاستخدام، وتشمل هذه التكاليف:

- تكاليف الشراء سواءً من الداخل أو من الخارج حسب التعاقد.
- تكاليف الاقتناء والتركيب من أجور وأتعاب وغيرها.
- جميع المصاريف الأخرى حتى يصبح جاهزاً للاستخدام.

أما تكلفة الاستخدام لهذه الأصول وهو ما يعرف بالاستهلاك فالمشكلة المحاسبية التي تظهر في هذه المرحلة هي في كيفية قياس التكلفة المستنفذة من هذه الأصول خلال كل فتـرة مالية، ويمكن استخدام إحدى طرق الاستهلاك المعروفة في هذا الصدد.

جدول (30): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول

الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية

م	عناصر الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1	تحسين جودة الحساب الختامي	3.1895	1.02412	0.10507
2	ترشيد عجز الموازنة العامة	3.7021 A	0.99277	0.10240
3	تسهيل إحلال الأصول	3.6842 A	1.01335	0.10397
4	تطبيق أساس الاستحقاق	3.7789 A	0.94732	0.09719
	قيمة ف	6.9569		
	المعنوية	0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

إن الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية يعود إلى أن الوحدة الحكومية سوف تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي والذي يغطي كافة الأصول والمطلوبات كونه يعطي إطاراً ملائماً للتكاليف ولتقييم الأداء. فقياس التكاليف في حالة عدم وجود نظام الاستحقاق يكون صعباً لذلك يجب الأخذ بأساس الاستحقاق الذي يعكس تكلفة استخدام عوامل الإنتاج ويبين افادة كل نشاط أو برنامج من الجهد والمستلزمات، ومن ثم وضع أساس علمي حتى يمكن الوصول إلى التكلفة الفعلية لتنفيذ النشاط.

ومن هنا فإن قياس التكاليف للممتلكات الحكومية يساعد الوحدة الحكومية على ترشيد عجز الموازنة من خلال فصل التكاليف الجارية عن التكاليف الرأسمالية وعدم اعتبار كل المصاريف مصاريف موازنة. ومن هنا فإنه يتلاشى تحميل سنة مالية بتكاليف أصول ثابتة وإنما يتم توزيع الأصول على عدة سنوات عن طريق حساب استهلاك لهذه الأصول الأمر الذي يسهل إحلال أصول جديدة محل الأصول المستهلكة أو الأقل كفاءة وعندها يتم الوصول إلى التكلفة الإجمالية للمشروع.

كما أن استخدام أساس الاستحقاق يوفر بيانات ومعلومات كاملة عن تكاليف الخدمات والأنشطة المختلفة التي تقوم بها الحكومة، الأمر الذي يمكن متخذي القرارات من دراسة هذه البيانات وتحليلها ومقارنة التكاليف الحقيقية بين سنة وأخرى لتحديد اتجاه هذه التكاليف ومعرفة المتوقع منها على أسس سليمة تمهيداً لاستخدام ذلك في عمليات التخطيط وتوزيع الموارد على الأنشطة المختلفة حسب أولوياتها.

جدول (31): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول

أهم مقومات قياس التكلفة للممتلكات

م	عناصر أهم مقومات قياس التكلفة للممتلكات	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	دليل عناصر التكلفة	4.0632 A	0.74105	0.07603
2	دليل مراكز التكلفة	3.8191	0.89157	0.09196
3	دليل وحدات التكلفة	3.7158	1.00703	0.10332
4	المجموعة المستندية والدفترية	4.0316 A	0.96152	0.09865
	قيمة ف	3.2448		
	المعنوية	0.022		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

إن أهم مقومات قياس التكلفة وكما هو واضح في الجدول رقم أعلاه هي دليل عناصر التكلفة والمجموعة المستندية والدفترية ودليل المراكز وأخيراً دليل وحدات التكلفة حيث تعتبر جميعها من مقومات قياس التكلفة.

ومن هنا نرى أن المجموعة الدفترية والمستندية تعد المصدر الأساس للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها التقارير بجميع أنواعها ولذلك فإن المجموعة المستندية إذا كانت متطورة فإنها تمكن من حصر التكاليف الفعلية للأنشطة والمشروعات الحكومية، لذلك فإن الدفاتر المحاسبية يجب أن تشتمل على حسابات للأصول الثابتة واستهلاكاتها وحسابات للموجودات السلعية. كذلك فإن المجموعة المستندية يكون لديها حسابات لتكاليف البرامج

والأنشطة والمشروعات بحيث يفتح حساب مستقل لحصر عناصر التكاليف الخاصة بكل برنامج عن طريق تجميع التكاليف والأنشطة.

كذلك فإن دليل عناصر التكلفة يعتبر من أهم مقومات قياس التكلفة كونه يحتوي على:

- الأجور: وهي الأجور والرواتب التي تدفع للعمال والموظفين في الوحدة الاقتصادية.
- المستلزمات الخدمية: وتتمثل في تكلفة الخدمات التي تقدم للوحدة الاقتصادية من الغير مثل خدمات الصيانة.
- المستلزمات السلعية: وتتضمن المستلزمات السلعية الأخرى بتأدية الخدمة كالوقود والزيت وقطع الغيار والتجهيزات.
- التحولات الجارية: وتحتوي على الإيجارات والاستهلاكات.

كما أن دليل مراكز التكلفة يعتبر من أهم مقومات قياس التكلفة كونه يوضح بشكل مفصل المسؤوليات الوظيفية بالوحدة والعلاقات المحيطة بها وهذا من شأنه تأكيد أساس المسؤولية عن التكاليف والتشغيل.

كما أن وحدة التكلفة تعتبر مهمة كونها تعبر عن الوحدة من المنتج النهائي الذي تنتجه الوحدة وينسب إليها عنصر التكلفة. ويمكن أن يكون المنتج النهائي سلعة أو خدمة تقدمها المنشأة.

جدول (32): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول

قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومية

م	عناصر قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومية	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	الاستعمال	4.0947	0.79992	0.08207
2	مرور الزمن	4.2872 A	0.81151	0.08370
3	التقادم الفني	3.9368	0.90871	0.09323
	قيمة ف	4.1073		
	المعنوية	0.017		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

يتم قياس النقص التدريجي للممتلكات الحكومية وذلك حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات والصادر في ديسمبر 2006، والتي تنص على أن الحياة الإنتاجية للأصل هي الفترة الزمنية المتوقع استخدام الأصل خلالها من قبل الوحدة.

معنى هذا أن مرور الزمن يمثل العامل الأهم في قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومية، وكما عرفه مجمع المحاسبين الأمريكي: بأنه توزيع تكلفة الأصول على الحياة الإنتاجية ناقصاً قيمة الخردة. وهذا يعني أنه بمرور الزمن واستعمال هذا الأصل فإنه يتم قياس النقص التدريجي له، وكذلك فإن حسابات الاستهلاك للممتلكات الحكومية يساعد في عدم ضياع هذه الأصول أو اختلاسها أو سوء استعمالها ومن هنا فإن إظهار حساب الاستهلاك في حسابات الحكومية يعتبر نفقة كغيره من النفقات بحيث يتم وضع مجمع الاستهلاك له في الموازنة العامة للدولة.

جدول (33): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول شروط قياس الاستهلاك للممتلكات الحكومية

م	عناصر شروط قياس استهلاك الممتلكات الحكومية	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	أن تكون مملوكة للوحدة الحكومية	4.3263 A	0.89255	0.09157
2	يترتب عليها منافع مستقبلية	3.9362	0.87754	0.09051
3	يمسك لها دفاتر وحسابات	4.1789	0.89892	0.09223
4	تؤيد بالمستندات كدليل مادي	4.3263 A	0.80480	0.08257
قيمة ف		4.2333		
المعنوية		0.006		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

من خلال الجدول رقم (33) أعلاه، فإن الممتلكات يجب أن تكون مملوكة للوحدة لأنه لا يجوز استهلاك ممتلكات غير مملوكة للوحدة بحيث يكون هذا الامتلاك يولد منافع مستقبلية للوحدة ويجب أن يتم مسك دفاتر حسابات، وذلك ليتم استخدام مبدأ الإفصاح والأهمية النسبية لبيان مدى أهمية المقارنة لهذه الأصول مع المشاريع الأخرى المماثلة التي تستخدم نفس الأصول في الوحدات الأخرى. ونلاحظ أنه يتم تسجيل الأصول الطويلة الأجل على أساس تكلفة الاقتناء. أما في حالة الهبة أو المنح فإنها تسجل في تاريخ الحصول عليها ولا يجوز تسجيل هذه الأصول في المحاسبة الحكومية ولكن يمكن استخدام نظام تكاليف حكومية أو إتباع أساليب التحليل المالي المختلفة وذلك بعد تسجيلها بدفاتر وحسابات تكون مؤيدة بالمستندات أي بالأدلة والإثبات حتى يمكن استخدام محاسبة تكاليف لهذه الممتلكات.

جدول (34): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول

الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي

م	عناصر الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	تحميل السنة بمصروفها	4.3789 A	0.98044	0.10059
2	تحميل السنة بإيراداتها	4.3723 A	0.97257	0.10031
3	إجراء التسويات الجردية	3.9368	0.95439	0.09792
4	إقفال الحسابات سنويا	4.0526	1.04544	0.10726
	قيمة ف	4.9045		
	المعنوية	0.002		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

يقصد بأساس الاستحقاق المحاسبي الحكومي إثبات العمليات المالية لحظة وقوعها وبناءً عليه يتم تحميل السنة بكافة النفقات والمصروفات المتحققة خلالها بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي وسواءً تم ذلك في السنة المالية التي حدثت بها أو في سنة مالية سابقة أو لاحقة، وهذا الأمر يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية للسنة المالية التي يتم فيها تسجيل وتلخيص وعرض نتائج أعمال النشاط وبيان المركز المالي للحكومة بصورة عادلة وسليمة، وبالتالي فإن هذا الأساس يتطلب إجراء التسويات الجردية السنوية على حسابات الإيرادات والمصروفات عملاً بمبدأ المقابلة بينهما.

جدول (35): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي

م	عناصر الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	توزيع تكلفة الممتلكات على عمرها الإنتاجي	3.6421	0.97758	0.10030
2	دقة قياس عجز الموازنة العامة	3.8191	0.78921	0.08140
3	عدم تداخل السنوات المحاسبية	3.9684 A	1.02576	0.10524
4	تسوية المقدمات والمستحقات	3.9474 A	1.07553	0.11035
	قيمة ف	2.2566		
	المعنوية	0.081		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

إن الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي هو في الأساس عدم تداخل السنوات المحاسبية مع بعضها بعضاً وذلك لأنه يعالج بهذه الطريقة تحميل السنة بمصروفاتها وإيراداتها، ومن هنا لا تتداخل السنوات. وبعدها يتم قياس عجز الموازنة كونه يساعد على توفير البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة وبيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل وأقل التكاليف. كذلك فإن تطبيق أساس الاستحقاق يساعد على تسوية المقدمات والمستحقات من خلال البيانات المالية التي تساعد على إظهار المركز المالي للحكومة بصورة عادلة حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطلوباتها بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير.

جدول (36): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول شروط تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي

م	عناصر شروط تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	مسك حسابات للبرامج الحكومية	4.0737	0.73285	0.07519
2	مسك حسابات للأنشطة الحكومية	4.0745	0.70694	0.07292
3	مسك حسابات لمراكز الأداء الحكومي	4.1053	0.75051	0.07700
4	توفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم	4.1474 [A]	0.81173	0.08328
	قيمة ف	0.2022		
	المعنوية	0.895		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

أن يتم مسك حسابات للبرامج والأنشطة الحكومية، حيث إن البرامج تشير إلى الإنجازات أو الناتج النهائي للجهات الحكومية الرئيسة وتضم كل من المهام أو الوظائف مجموعة من البرامج. كذلك فإن الأنشطة تعتبر بمثابة تفريعات للبرامج ويضم كل نشاط من هذه الأنشطة أنواعاً متماثلة متجانسة من الأعمال التي تتولاها جهات حكومية فرعية، كذلك فإنه يجب أن يكون في الوحدة نظام لتسجيل البيانات والمعلومات المالية والمادية وذلك من أجل توفير البيانات والتقارير المالية الملحة بحيث يمكن للإدارة أن تقارن بين النتائج الفعلية المحققة وبين الخطط الموضوعة. كما أن توافر وحدات للقياس ومؤشرات التقييم يؤدي إلى:

أ- تقييم الاقتصاد والفعالية للتأكد من أن الجهة محل التدقيق تقوم باقتناء واستعمال وحماية أصولها بطريقة اقتصادية وكفؤة.

ب- تدقيق البرامج ويغطي عدة أمور منها:

- مدى تحقق الأهداف الموضوعة مسبقاً.

- فعالية الدائرة والبرامج والنشاطات والمهام.

جدول (37): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم

حول شروط جودة معلومات التقارير الحكومية

م	عناصر شروط جودة معلومات التقارير الحكومية	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	تحقيق خاصية الملائمة	4.2526	0.89880	0.09221
2	تحقيق خاصية الاعتمادية	4.2340	0.90904	0.09376
3	توفير المعلومات غير المالية	4.0421	1.03055	0.10573
4	تحقيق شفافية المعلومات	4.5684 A	0.55835	0.05729
قيمة ف		6.002		
المعنوية		0.001		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

يشترط لجودة المعلومات الحكومية أن تحقق الشفافية للمعلومات كونها تعطي الانطباع العام وتصور الواقع للوحدة وتعطي الصورة الصحيحة ويؤدي ذلك إلى مصداقية هذه المعلومات.

كما يشترط لجودة معلومات التقارير المالية أن تكون ملائمة، ولكي تكون ملائمة ينبغي أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تؤكد شكل القرارات أو تصححها وتقيمها، وتتأثر ملاءمة المعلومات بالمادية (الأهمية النسبية) بمعنى أن حذفها أو إظهارها يغير قيمتها الحقيقية مما يؤدي إلى التأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدميها وبالتالي فإن المادية تؤدي إلى توفير الحد الأدنى المطلوب من المعلومات المزودة. كذلك فإن الاعتمادية أو الموثوقية فإنها توضح خلو هذه المعلومات من الخطأ والتحيز بحيث يمكن للمستخدمين لهذه المعلومات الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن يعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه. كما يمكن أن تكون المعلومة ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكن مضللاً. ومن هذا المنطلق وحتى يمكن أن يتم الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يجب أن تمثل بشكل صادق العمليات والأحداث الأخرى التي تنطبق عليها معايير الاعتراف، وأن لا تكون المعلومة قد تم اختيارها وعرضها من أجل تعزيز نتائج محددة مسبقاً كما يجب أن تكون المعلومات كاملة مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية وتكلفة المعلومات.

كما أن المعلومات غير المالية يجب أن يفصح عنها لبيان مدى أهمية هذه المعلومات وأن الشفافية تحوي جميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لذلك يجب أن تحقق المعلومات الشفافية بالدرجة الأولى.

لأن الشفافية تعني التزام الوحدة بالإفصاح والعلانية والوضوح في ممارسة أعمالها مع خضوعها إلى المساءلة، وكذلك فإن الشفافية تعني نشر المعلومات المحاسبية سواء

المخططة الواردة بالتقارير المالية المستهدفة أو الفعلية الواردة بالتقارير المالية الختامية وذلك من منظور الشفافية المتصلة بشكل ومحتوى هذه التقارير وتوقيت إصدارها ودرجة استجابة الأطراف المستفيدة لمعلوماتها.

وعندما تتحقق الشفافية يمكن أن يكون هناك مساءلة عن الانحراف الفعلي عن المخطط، حيث إن المقصود بمحاسبة المسؤولية تحديد المسئول عن الانحراف في تطبيق المحاسبة الحكومية، ويتطلب تنفيذ هذا النوع من المحاسبة الربط بين المسؤوليات الإدارية والصلاحيات المعطاة لها والتنفيذ الفعلي لمضمون الموازنة، وهذا يتطلب تقسيم الوحدة الإدارية إلى مراكز مسؤولية. ومركز المسؤولية هو مركز تتجمع فيه مجموعة عناصر التكاليف أو النفقات بحيث يكون لكل مركز مسؤولية شخص معين هو المسئول عنه. ويتكون مركز المسؤولية في الوحدات الحكومية التي تهدف إلى تقديم خدمات وهي مراكز إنفاق فقط.

جدول (38): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول

أهم التقارير الحكومية لدعم جودة المعلومات

م	عناصر أهم التقارير الحكومية لدعم جودة المعلومات	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	تقارير الانجاز الحكومي	4.4316 A	0.72424	0.07431
2	تقارير التشغيل الحكومي	3.6596	1.02184	0.10539
3	تقارير تقييم الأداء الحكومي	4.6211 A	0.54925	0.05635
	قيمة ف	39.350		
	المعنوية	0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

إن أهم التقارير، وكما جاء في تحليل الاستبيان، تقارير تقييم الأداء الحكومي، حيث إن هذه التقارير تعطي الحكم على جودة الخطة أو جودة تنفيذ البرامج التي وضعت كما تستطيع تحديد الجهة أو السبب المباشر في نجاح البرنامج أو اختلافه عن خطته وذلك لأن الرقابة على الأداء تبدأ من الجهة نفسها، فهي قادرة في أية لحظة على الحكم على جودة الأداء من خلال مقارنة مؤشرات البرنامج مع نتائجه حيث تكون آلية هذا الحكم عن طريق تقارير الأداء الدورية التي تصدرها الجهة عن أدائها الفعلي المقارن مع المخطط. كما أن تقارير الإنجاز تعتبر مهمة جداً حيث تعبر هذه التقارير عن النتائج طبقاً للمنجزات والمؤشرات المحددة التي التزمت بها هذه المؤسسة لإنجازها.

جدول (39): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول أهداف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي

م	عناصر أهدف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	حماية الحقوق والممتلكات	4.3684 A	0.83860	0.08604
2	ضمان دقة المعلومات المحاسبية	4.0638	0.94821	0.09780
3	رفع كفاءة الموارد الإنتاجية	3.8316	1.09790	0.11264
4	ضمان الالتزام بالقواعد والتعليمات	4.2947	0.84895	0.08710
	قيمة ف	6.3538		
	المعنوية	0.000		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

تهدف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي إلى حماية الحكومة والممتلكات الحكومية من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال وذلك عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها من ناحية، وكذلك دقة البيانات المحاسبية من ناحية أخرى.

ومن هذه الإجراءات توثيق المعلومات والقرارات والإجراءات لتسهيل عملية التدقيق وتحقيق العدالة في المساءلة وكذلك وضع وصف وظيفي مكتوب لمسميات الوظائف في الهياكل التنظيمية للدوائر المعنية وتحديد المهام المناطة بكل وظيفة فيها وذلك لضمان تحديد المسئولية، ومن خلال هذه التعليمات والإجراءات يمكن حماية الموجودات إضافة إلى اكتشاف أية مخالفات أو انحراف في وقت مبكر لاتخاذ الإجراءات المناسبة حيالها.

جدول (40): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول الشروط اللازمة لرفع كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي وجود:

م	عناصر الشروط اللازمة لرفع كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي وجود	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	لجان التدقيق الداخلي	3.9684	0.85617	0.08784
2	أدلة العمل الحكومي	4.0745	0.85810	0.08851
3	خطة تنظيمية إدارية	4.0632	0.80966	0.08307
4	خطة محاسبية	3.8842	0.74181	0.07611
5	تأهيل علمي كافٍ للمدققين الداخليين	4.2947 A	0.78379	0.08042
	قيمة ف	3.4144		
	المعنوية	0.0091		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

يشترط لرفع كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي وجود تأهيل علمي كافٍ للمدققين الداخليين وذلك لضمان وضع كل موظف في المكان المناسب له حتى يمكن الافادة من الكفاءات المختلفة. إن كفاية نظام الرقابة الداخلية لا يتوقف على مجرد التنظيم الإداري والمحاسبي السليم فحسب، وإنما أيضاً على حسن اختيار الكفاءات الصالحة والتي تتناسب مع أعباء المسؤوليات والسلطات المفوضة لها، كذلك فإن الأمر يتطلب تدريب العاملين عن طريق وضع برامج تدريبية مرسومة بما يكفل أداء العاملين لمهاهم وظيفتهم بطريقة اقتصادية وكفاية أكبر وفي حدود الأنظمة والتعليمات الموضوعة. كذلك يجب أن تتم مراجعة دقيقة لما ينجزونه

من أعمال سواءً بطريقة مباشرة عن طريق رؤسائهم أو بطريقة غير مباشرة باستخدام وسائل المراقبة المعروفة كالتقارير الدورية وغيرها.

كذلك فإن الخطة التنظيمية الإدارية يجب أن يراعى في وضعها تسلسل الاختصاصات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح حتى لا يكون هنا تعارض بين الاختصاصات ولا تداخل بين المسؤوليات الوظيفية، ولا شك أن نجاح أي خطة تنظيمية في تحقيق أهدافها إنما يتوقف على الدقة والوضوح في تحديد خطوط السلطة والمسؤولية للإدارات المختلفة.

وكذلك فإن الخطة المحاسبية يراعى في وضعها المبادئ المحاسبية السليمة حيث تحتوي على النظام المحاسبي الذي يقوم على سلسلة من الدورات المستندية التي تربط المستند منذ مرحلة إنشائه بالدفاتر والسجلات المختلفة وتحكم الرقابة عليه في جميع المراحل.

جدول (41): الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول

أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي الفعال

م	عناصر أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي الفعال	المتوسط	الانحراف المعيارى	الخطأ المعيارى
1	الفحص التحليلي	3.9158	0.98568	0.10113
2	الضبط الداخلي	4.2021 A	0.83704	0.08633
3	الحاكمية المؤسسية	4.1579	0.78977	0.08103
4	موازنة البرامج والأداء	3.9895	0.86903	0.08916
	قيمة ف	2.22910		
	المعنوية	0.078		

A أعلى متوسط معياري طبقا لاختبار دنكن

يعتمد التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية الفعالة على أدوات أهمها الضبط الداخلي الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة أو موجوداتها من الاختلاس أو الضياع أو السرقة أو سوء الاستعمال. ويقصد بالضبط الداخلي مراقبة عمليات المشروع بطريقة تلقائية مستمرة وذلك بجعل الموظف في الوحدة يراجع عمل موظف آخر، وهذا لضمان سير العمل وعدم وقوع أخطاء أو غش أو تلاعب بأصول المنشأة وحساباتها. ومن هنا فإن أساس الضبط الداخلي هو تقسيم العمل وتحديد الاختصاص والمسؤوليات والفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة. وهنا أيضاً تبرز أهمية الحاكمية المؤسسية حيث تسعى الحاكمية إلى تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية بالمؤسسة وتحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في جميع التعاملات والعمليات، كما أن موازنة البرامج والأداء تعتبر من أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي الفعال حيث أن من مقومات هذه الموازنة تحديد وضع معايير ومقاييس للأداء وهذه قد تكون معايير اقتصادية توضح الاستخدام الأمثل للموارد كما أن من مقوماتها تحديد وحدات المنتج النهائي للخدمات حتى يمكن إجراء القياس السليم ومحاسبة المسئولين.

كما أن الفحص التحليلي يتم للبيانات المالية للتحقق من تطابقها مع معايير المحاسبة المقبولة المتعلقة بإعداد التقارير والكشوفات المالية وعند الرقابة على الحسابات الحكومية عند الفحص ليشمل التحقق من أن الأموال التي تم إنفاقها والمدرجة في دفتر الحسابات كانت متاحة بشكل قانوني وتنطبق على الخدمات والأغراض المنفق من أجلها والتحقق مما إذا كانت المصروفات قد أنفقت وفقاً للتشريعات التي تحكمها.

وبناءً على النتائج السابقة لاختبار (F-test) واختبار دنكن (Duncan- test) يتم قبول الفرضية البديلة الأولى ومؤداها "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم فيما يتعلق بأثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي، ومن ثم يتم رفض الفرضية الأصيلة الأولى.

ب- اختبار الفرضية الثانية عن طريق نتائج تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية لأهم متغيرات جودة المعلومات المحاسبية المؤثرة على ترشيد الإنفاق الحكومي:

يهدف هذا التحليل إلى تقدير العلاقات الارتباطية بين المتغيرات التي تم تحديدها من نتائج تحليل التباين (F-Test) واختبار دنكن (Duncan-Test) مع تقدير المساهمة النسبية لها بهدف قياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الأنفاق الحكومي.

جدول (42): نتائج تحليل الارتباط (Correlaion) وتقدير المساهمة النسبية للعوامل المؤثرة على أساليب ترشيد الأنفاق الحكومي

العبارات	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
1- توافر تقارير الإنجاز	0.392	15.402	000.0
2- قياس إنتاجية البرامج الحكومية	0.361	13.043	0.000
3- وجود مؤشرات مرجعية للتقييم	0.353	12.461	000.0
4- ضبط الأنفاق الحكومي	0.283	8.008	0.000
5- تخفيض عجز الموازنة الحكومية	0.264	6.956	0.010
6- تحديد الأهداف الحكومية	0.250	6.250	0.011
7- توافر تقارير تقييم الأداء	0.250	6.247	0.015
8- قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية	0.155	2.395	0.134

- **معامل الإرتباط (Correlation) ويرمز له بـــ R وعندما يربع يصبح R^2 حسب كتب الإحصاء**
- **تم ترتيب العبارات حسب الأهمية**

توضح نتائج جدول رقم (42) قيم الارتباط والمساهمة النسبية للعوامل المؤثرة على أساليب ترشيد الإنفاق الحكومي وبفحص نتائج الجدول يمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاثة أقسام رئيسة وهي:

1- عوامل أكثر ارتباطاً وعالية التأثير وهي:

- توافر تقارير الانجاز: بمعامل ارتباط (392.0) وبمساهمة نسبية (15.402%).
- قياس إنتاجية البرامج الحكومية بمعامل ارتباط (0.361) وبمساهمة نسبية (13.043%).
- وجود مؤشرات مرجعية للتقييم بمعامل ارتباط (0.353) ومساهمة نسبية (12.461%).

2- عوامل ذات معامل ارتباط ومساهمة نسبية متوسطة

- ضبط الأنفاق الحكومي: الحكومية بمعامل ارتباط (0.283) وبمساهمة نسبية (8.008%).
- تخفيض عجز الموازنة الحكومية: بمعامل ارتباط (0.264) وبمساهمة نسبية (6.956%).
- تحديد الأهداف الحكومية: بمعامل ارتباط (0.259) وبمساهمة نسبية (6.250%)
- توافر تقارير تقييم الأداء: بمعامل ارتباط (250.0) وبمساهمة نسبية (6.247%).

3- عامل ذو معامل ارتباط ومساهمة نسبية منخفضة

قياس مدى تحقيق الأهداف الحكومية بمعامل ارتباط (0.155) وبمساهمة نسبية (%2.395).

جدول (43): نتائج تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية للعوامل المؤثرة على تكاليف الممتلكات الحكومية

العبـــارات	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
1- تطبيق أساس الاستحقاق	0.448	20.056	0.00
2- الاهتمام بدليل عناصر التكلفة	0.277	7.663	0.007
3- تكلفة اقتناء الممتلكات	0.242	5.837	0.018
4- ترشيد عجز الموازنة العامة	0.236	5.556	0.021
5- الاهتمام بالمجموعة المستندية والدفترية	0.164	2.688	0.112
6- تكلفة استخدام الممتلكات	0.154	2.365	0.137

- تم ترتيب العبارات حسب الأهمية

توضح نتائج جدول رقم (43) نتائج تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية للعوامل المؤثرة على تكاليف الممتلكات الحكومية وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تطبيق أساس الاستحقاق كان أكثر العوامل ارتباطا ومساهمة نسبية في تكاليف الممتلكات الحكومية حيث بلغ معامل الارتباط له (0.448) ومساهمته النسبية (%20.056) وبمستوى معنوية أقل من (%1) مما يؤكد أهمية تطبيق أساس الاستحقاق كأحد العوامل المؤثرة على تكاليف الممتلكات الحكومية ثم يأتي الاهتمام بدليل عناصر التكلفة في الدرجة الثانية من الأهمية بمعامل ارتباط (0.277) وبمساهمة نسبية (%7.663) وبمستوى معنوية أقل من (%1)، أما تكلفة اقتناء الممتلكات وترشيد عجز الموازنة فقد جاءت متساوية التأثير حيث كان معامل الارتباط لهما

(0.242 ، 0.236) على الترتيب بينما جاءت المساهمة النسبية لهما (5.83 ، 5.55%) على الترتيب وبمستوى معنوية أقل من (5%)، وأوضحت نتائج الجدول أن تكلفة استخدام الممتلكات والاهتمام بالمجموعة المستندية كانتا غير مؤثرين على تكاليف الممتلكات الحكومية فلم تكن لهما معاملات ارتباط معنوية وبناءً على النتائج السابقة يتضح أن جودة تطبيق أساس الاستحقاق هو أكثر العوامل تأثيرا على ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تأثيره على تكاليف الممتلكات الحكومية.

جدول (44): نتائج تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية للعوامل المؤثرة على استهلاك الممتلكات الحكومية

العبـــــارات	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
1- قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومية بمرور الزمن	0.306	9.385	0.003
2- أن تكون مملوكة للوحدة الحكومية	0.286	8.153	0.005
3- تؤيد بالمستندات كدليل مادي.	0.221	4.881	0.031

- تم ترتيب العبارات حسب الأهمية

أما بخصوص أهم العوامل المؤثرة على استهلاك الممتلكات الحكومية فقد أوضحت نتائج جدول رقم (44) أن قياس النقص التدريبي في تكلفة الممتلكات الحكومية بمرور الزمن، وامتلاك الدولة لها هما أكثر العوامل تأثيرا على استهلاك الممتلكات الحكومية حيث وصلت قيمة معامل الارتباط لهما (0.306 ، 0.286) وبمساهمة نسبية (9.385% ، 8.153%)

على الترتيب وبمعنوية أقل من (1%) بينما كان تأييد الممتلكات الحكومية بالمستندات كدليل مادي أقل تأثيراً حيث وصلت المساهمة النسبية لها (4.881%).

جدول (45): نتائج تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية للعوامل المؤثرة على أساس الاستحقاق المحاسبي

العبـــــارات	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
1- عدم تداخل السنوات المحاسبية	0.587	34.506	0.000
2- تسوية المقدمات والمستحقات	0.531	28.239	0.000
3- تحميل السنة بمصروفها	0.408	16.636	0.000
4- تحميل السنة بإيراداتها	0.386	14.899	0.000
5- توفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم	0.260	6.768	0.011

- تم تريب العبارات حسب الأهمية

أوضحت نتائج جدول رقم (45) أن أهم العوامل المؤثرة على أساس الاستحقاق المحاسبي هي عدم تداخل السنوات المحاسبية بالإضافة إلى تسوية المقدمات والمستحقات حيث بلغت قيمة معاملي الارتباط لهما (0.587 ، 0.531) وبمساهمة نسبية (34.5% ، 28.23%) على الترتيب وتعتبر هذه القيم أعلى قيماً على الإطلاق في العناصر المؤثرة على ترشيد الإنفاق الحكومي.

كما أوضحت النتائج أن تحميل السنة بمصروفاتها جاءت مساهمتها النسبية بدرجة متوسطة قيمتها (16.636%) وبمعامل ارتباط (0.408) ومعنوي على مستوى (1%) أما توفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم فقد كانت أقل هذه المعاملات تأثيراً.

جدول (46): نتائج تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية للعوامل المؤثرة على جودة معلومات التقارير الحكومية

العبـــــارات	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
1- تحقيق شفافية المعلومات	0.311	9.680	0.002
2- تقارير الانجاز الحكومي	0.308	9.508	0.002
3- تقارير تقييم الأداء الحكومي	0.244	5.943	0.017

- تم ترتيب العبارات حسب الأهمية

كما أوضحت النتائج بجدول رقم (46) أن تحقيق شفافية المعلومات ودقة تقارير الانجاز الحكومي كانتا أكثر ارتباطا و تأثيرا على جودة معلومات التقارير الحكومية حيث بلغ معاملاً الارتباط لهما (0.311 ، 0.308) وبمساهمة نسبية (9.68% ، 9.51%) على الترتب بينما جاءت تقارير تقييم الأداء الحكومي كأقل ارتباطاً ومساهمة نسبية من سابقتها وبمعامل ارتباط (0.244) وبمساهمة نسبية (5.94%).

جدول (47): نتائج تحليل الارتباط و تقدير المساهمة النسبية للعوامل

المؤثرة على كفاءة أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي

العبـــــارات	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
1- تأهيل علمي كافي للمدققين الداخليين	0.386	14.896	0.00
2- الضبط الداخلي	0.273	7.478	0.007
3- حماية الحقوق والممتلكات	0.110	1.211	0.288

- تم ترتيب العبارات حسب الأهمية

ويوضح جدول (47) أن التأهيل العلمي الكافي للمدققين الداخليين كان أكثر العوامل تأثيراً على كفاءة أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي حيث بلغ معامل الارتباط له (0.386) وبمساهمة نسبية (14.89%) ثم يأتي الضبط الداخلي في الدرجة المتوسطة من الأهمية بمعامل ارتباط (0.273) وبمساهمة نسبية (7.47%) كما أكدت النتائج أن عنصر حماية الحقوق والممتلكات لم يكن له تأثير معنوي على كفاءة أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي.

وبناءً على ما تقدم من نتائج الجداول من (42 – 47) والخاصة بتقدير الارتباط والمساهمة النسبية يمكن تحديد أهم المتغيرات المحاسبية ذات المساهمات النسبية العالية والتي تؤثر تأثيراً مباشراً على ترشيد الإنفاق الحكومي وهي:

1- عدم تداخل السنوات المحاسبية الخاصة بالاستحقاق المحاسبي.

2- تسوية المقدمات والمستحقات الخاصة بالاستحقاق المحاسبي.

3- تطبيق أساس الاستحقاق على تكاليف الممتلكات الحكومية .

4- تحميل السنة بمصروفاتها على أساس الاستحقاق.

5- توافر تقارير الانجاز.

6- تحميل السنة بإيراداتها الفعلية.

7- تأهيل علمي كافٍ للمدققين الداخليين.

8- قياس إنتاجية البرامج الحكومية.

9- وجود مؤشرات مرجعية للتقييم.

11- تحقيق شفافية المعلومات للتقارير الحكومية.

12- تقارير الانجاز الحكومي.

13- قياس النقص التدريبي في تكلفة الممتلكات الحكومية بمرور الزمن.

وعلى ذلك يتم قبول الفرضية البديلة الثانية وفحواها "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات المحاسبية وبين ترشيد الإنفاق الحكومي"، ومن ثم يتم رفض الفرضية الأصلية الثانية.

ج- اختبار الفرضية الثالثة عن طريق نتائج تحليل الانحدار المرحلي (Stepwise Regression) للمتغيرات التي تعبر عن جودة المعلومات المحاسبية المؤثرة على ترشيد الإنفاق الحكومي:

يهدف هذا التحليل إلى إيجاد نموذج تنبوئى مكون من أهم المتغيرات التي تعبر عن جودة المعلومات المحاسبية المؤثرة على ترشيد الأنفاق الحكومي. ويعتمد هذا الأسلوب على اختيار المتغيرات التي لا يوجد ارتباط ذاتي بينها وبناء على ذلك فالمتغيرات التي تظهر

بالنموذج متغيرات مستقلة، و يمكن من خلالها التنبؤ بالقيم الخاصة بترشيد الأنفاق الحكومي.

وقد قام الباحث باستخدام المتغيرات المحاسبية التي نتجت من اختبار F-test.

جدول (48): نتائج تحليل الانحدار المرحلي (Stepwise regression)

لتحديد أهم المتغيرات التي تعبر عن جودة المعلومات المحاسبية

المؤثرة على ترشيد الأنفاق الحكومي

عناصر الاستقصاء	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
1- عدم تداخل السنوات المحاسبية	138.0	0.032	0.000
2- قياس إنتاجية البرامج الحكومية	165.0	0.029	0.000
3- تخفيض عجز الموازنة الحكومية	0.0879	0.026	0.001
4- قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية	0.092	0.028	0.001
5- تكلفة استخدام الممتلكات	112.0	0.025	0.000
6- توافر تقارير تقييم الاداء	102.0	0.033	0.003
7- الضبط الداخلي	0.0951	0.028	0.001
8- تسوية المقدمات والمستحقات	0.088	0.030	0.004

الثابت = 0.300

معامل الارتباط المتعدد (R) = 0.818

معامل التحديد (R^2) = 0.669

معامل التحديد المعدل (R^2 adj) = 0.647

قيمة ف للنموذج = 28.33*

- العناصر رتبت طبقا لأهميتها النسبية

يوضح جدول رقم (48) نتائج تحليل الانحدار المرحلي حيث يهدف إلى تحديد أهم عناصر الاستقصاء المؤثرة في ترشيد الإنفاق الحكومي.

وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤى الذي يعبر عن جودة المعلومات المحاسبية المؤثرة على ترشيد الإنفاق الحكومي وهي (عدم تداخل السنوات المحاسبية وقياس إنتاجية البرامج الحكومية وتخفيض عجز الموازنة الحكومية وقياس مدى تحقق الأهداف الحكومية وتكلفة استخدام الممتلكات وتوافر تقارير تقييم الأداء والضبط الداخلي وكذلك تسوية المقدمات والمستحقات).

وقد بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.818) والمساهمة النسبية لها (66.9%)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يسهم في ترشيد الإنفاق الحكومي بنسبة 66.9%، كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج ($F = 28.33$) على مستوى 1%، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية لهذه المتغيرات في نتائج تحليل الارتباط حيث يلاحظ اتفاق نتائج تحليل الارتباط مع الانحدار المرحلي في تحديد المتغيرات المستقلة التي بني عليها النموذج التنبؤى وبمراجعة نتائج تحليل الارتباط والمساهمة النسبية يلاحظ أن المتغيرات التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي كانت ذات معامل ارتباط ومساهمة نسبية مرتفعة مما يؤكد صدق النموذج.

كما يلاحظ من نتائج جدول رقم (48) أن قيمة معامل التحديد (R^2 = 66.9%) تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj. =0.647) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً مما يمكن معه الاعتماد على النتائج.

وبناءً على ذلك، يتم قبول الفرضية البديلة الثالثة وفحواها "يوجد تأثير جوهري لجودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي"، وبذلك يتم رفض الفرضية الأصلية الثالثة.

د- اختبار الفرضية الرابعة عن طريق استخدام تحليل العامل (Factor Analysis) **في الحكم على سلامة النموذج المقترح لترشيد الإنفاق الحكومي من خلال جودة المعلومات المحاسبية:**

يهدف تحليل العامل إلى إيجاد نموذج مقترح من خلال تقسيم المتغيرات الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية إلى مجموعة عوامل يحتوى كل عامل على عدد من المتغيرات تتميز بوجود ارتباط ذاتي عالي المعنوية بينها حيث تقدر بعد ذلك المساهمة النسبية لكل عامل وهى تمثل القيمة المتجمعة لمساهمات المتغيرات المكونة للعامل وبناءً على ذلك عند الرغبة في رفع قيمة ترشيد الإنفاق الحكومي بقيمة مساهمة العامل فيجب على الباحث أن يعمل على رفع الاهتمام بجميع المتغيرات المكونة للعامل في وقت واحد حتى يكون لهذا العامل دور في رفع قيمة ترشيد الأنفاق الحكومي بقيمة مساهمته النسبية. وقد استخدم الباحث المتغيرات التي تم استخلاصها من تحليل (F-Test) لإيجاد النموذج المقترح من تحليل العامل.

جدول (49): نموذج مقترح من خلال المتغيرات الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية وأثرها على ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال نتائج تحليل العامل (Factor Analysis)

المساهمة النسبية%	التشبع	العامــل
16.69		**العامل الأول:**
	0.690	قياس نقص تكلفة الممتلكات الحكومية بمرور الزمن
	0.773	أن تكون مملوكة للوحدة الحكومية
	0.687	تحميل السنة بمصروفها
	0.843	تحميل السنة بإيراداتها
	0.863	عدم تداخل السنوات المحاسبية
	0.583	توفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم
11.87		**العامل الثاني:**
	0.773	توافر تقارير الانجاز
	0.669	تطبيق أساس الاستحقاق
	0.732	تسوية المقدمات والمستحقات
	0.488	تحقيق شفافية المعلومات
	0.597	تقارير الانجاز الحكومي
	0.675	تقارير تقييم الأداء الحكومي
7.17		**العامل الثالث:**
	0.729	تخفيض عجز الموازنة الحكومية
	0.502-	تكلفة اقتناء الممتلكات
	0.541-	الاهتمام بدليل عناصر التكلفة
	0.366	تأهيل علمي كافي للمدققين الداخليين
7.07		**العامل الرابع:**
	0.770	تكلفة استخدام الممتلكات

ترشيد عجز الموازنة العامة	0.728	
العامل الخامس: وجود مؤشرات مرجعية للتقييم حماية الحقوق والممتلكات	 0.534– 0.827	6.21
العامل السادس: ضبط الأنفاق الحكومي	 0.858	6.20
العامل السابع: الضبط الداخلي	 0.869	6.18
العامل الثامن: قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية الاهتمام بالمجموعة المستندية والدفترية تأييد الممتلكات الحكومية بالمستندات كدليل مادي	 0.792– 0.546 0.522	6.16
العامل التاسع: قياس إنتاجية البرامج الحكومية توافر تقارير الانجاز	 0.753 0.552	5.86
الإجمالي		73.44

وبفحص نتائج جدول رقم (49) يلاحظ أن تحليل العامل قد قام بتقسيم عناصر الدراسة إلى تسعة عوامل هي:

العامل الأول: اشتمل العامل الأول على المتغيرات الآتية

1– قياس نقص تكلفة الممتلكات الحكومية بمرور الزمن

2- أن تكون مملوكة للوحدة الحكومية

3- تحميل السنة بمصروفها

4- تحميل السنة بإيراداتها

5- عدم تداخل السنوات المحاسبية

6- توفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم

وكانت المساهمة النسبية لهذا العامل 16.69% وهي أعلى مساهمة نسبية على مستوى جميع العوامل التي تم استخلاصها من تحليل العامل وبفحص هذه المتغيرات المكونة لهذا العامل يلاحظ أنه يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات. **المجموعة الأولى** وهى تمثل أعلى قيم تشبع أي الأكثر تأثيرا في هذا العامل وهي (تحميل السنة بإيراداتها وعدم تداخل السنوات المحاسبية) بأعلى قيم تشبع على العامل (0.843، 0.863) على الترتيب، أما **المجموعة الثانية** وهى بقيم تشبع متوسطة وهي أن (تكون الممتلكات الحكومية مملوكة للوحدة الحكومية وقياس نقص تكلفة الممتلكات الحكومية بمرور الزمن وتحميل السنة بمصروفها) بقيم تشبع (0.773، 0.690، 0.687) على الترتيب ثم تأتى المجموعة الثالثة مشتملة على متغير واحد هو (توفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم) بقيمة تشبع 0.583، ويلاحظ أن قيم التشبع لجميع المتغيرات المكونة لهذا العامل موجبة مما يؤكد أن تأثيرها على العامل تأثير طردي وبناءً على ذلك فالاهتمام بهذه المتغيرات يمكن أن يؤدى إلى تحسين في ترشيد الأنفاق الحكومي بمقدار 16.69%.

العامل الثاني:

اشتمل هذا العامل على 6 متغيرات هي:

1- توافر تقارير الانجاز: بقيمة تشبع 0.773

2- تطبيق أساس الاستحقاق: بقيمة تشبع 0.669

3- تسوية المقدمات والمستحقات: بقيمة تشبع 0.732

4- تحقيق شفافية المعلومات: بقيمة تشبع 0.488

5- تقارير الانجاز الحكومي: بقيمة تشبع 0.597

6- تقارير تقييم الأداء الحكومي: بقيمة تشبع 0.675

ويلاحظ تساوي قيم التشبع لكل من (توافر تقارير الانجاز وتسوية المقدمات والمستحقات) وهما أعلى قيم تشبع مما يؤكد أهميتهما في التأثير على هذا العامل وكانت المساهمة النسبية لهذا العامل 11.87%.

كما يعتبر توافر تقارير الإنجاز من أهم التقارير الحكومية لدعم جودة المعلومات المحاسبية لهذه التقارير، كذلك فإن تقارير الإنجاز الحكومي تعبر عن نوعية هذه التقارير لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد الإنفاق الحكومي.

العامل الثالث:

اشتمل هذا العامل على 4 متغيرات هي:

1- تخفيض عجز الموازنة الحكومية: بقيمة تشبع 0.729

2- تكلفة اقتناء الممتلكات: بقيمة تشبع -0.502

3- الاهتمام بدليل عناصر التكلفة: بقيمة تشبع -0.541

4- تأهيل علمي كافٍ للمدققين الداخليين: بقيمة تشبع 0.366

ويلاحظ أن (تخفيض عجز الموازنة الحكومية) قد حصل على أعلى قيمة للتشبع (0.729) مما يؤكد على أهمية هذا المتغير على العامل من حيث زيادة القيمة المطلقة لتخفيض العجز، وتظهر النتائج أن علاقة كل من (تكلفة اقتناء الممتلكات والاهتمام بدليل عناصر التكلفة) علاقة عكسية مما يؤكد أنه لإحداث تحسين في ترشيد الإنفاق الحكومي يجب العمل على خفض قيم تكلفة اقتناء الممتلكات وعناصر التكلفة الأخرى، كما أكدت النتائج على أهمية الاهتمام بالتأهيل العلمي الكافي للمدققين الداخليين. وقد وصلت قيمة المساهمة النسبية لهذا العامل (7.17).

العامل الرابع:

اشتمل هذا العامل على متغيرين هما:

- وجود مؤشرات مرجعية للتقييم
- حماية الحقوق والممتلكات

بقيم تشبع متساوية مرتفعة وموجبة وصلت إلى (0.770 و 0.728) مما يؤكد تساوي درجة التأثير في العامل الرابع، وكانت المساهمة النسبية لهذا العامل 7.07%.

العامل الخامس:

تكون هذا العامل من متغيرين الأول عكسي التأثير وهو (وجود مؤشرات مرجعية للتقييم) بقيمة تشبع -0.534 وهي قيمة منخفضة نسبياً، أما الثاني فكان (حماية الحقوق

والممتلكات) وهو مرتفع في قيمة التشبع (0.827) وهى قيمة موجبة مما يؤكد التأثير الطردي لهذا المتغير على العامل والذي وصلت مساهمته النسبية إلى (6.21%).

العامل السادس:

احتوى هذا العامل على متغير واحد موجب التأثير ومرتفع في قيمة التشبع (0.858) مما يؤكد أن المساهمة النسبية لهذا العامل وهي (6.20 %) ترجع بالكامل إلى (ضبط الأنفاق الحكومي).

العامل السابع:

يمثل متغير (الضبط الداخلي) المكون الوحيد للعامل السابع بقيمة تشبع مرتفعة وموجبة (0.869) قد بلغت المساهمة النسبية إلى 6.18%.

العامل الثامن:

اشتمل هذا العامل على 3 متغيرات هي:

1- قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية: بقيمة تشبع (-0.792)

2- الاهتمام بالمجموعة المستندية والدفترية: بقيمة تشبع (0.546)

3- تأييد الممتلكات الحكومية بالمستندات كدليل مادي: بقيمة تشبع (0.522)

وتوضح النتائج أن متغير (قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية) علاقته عكسية بالعامل الثامن وبقيمة تشبع مرتفعة مما يؤكد ارتفاع تأثيره السلبي على العامل. بينما تساوت قيم تشبع كل من (الاهتمام بالمجموعة المستندية والدفترية وتأييد الممتلكات الحكومية بالمستندات كدليل مادي) وكانت المساهمة النسبية لهذا العامل 6.16 %.

العامل التاسع:

أظهرت النتائج أن المساهمة النسبية للعامل التاسع بلغت 5.86% وهي أقل نسبة مساهمة، وقد أشتمل هذا العامل على متغيرين هما (قياس إنتاجية البرامج الحكومية وتوافر تقارير الانجاز) بقيم تشبع موجبة (0.753 و 0.552) على الترتيب.

مما سبق يلاحظ أن العامل الأول والثاني هما أكثر العوامل تأثيرا على ترشيد الأنفاق الحكومي فهما أعلى مساهمة نسبية على الإطلاق يلي ذلك العامل الثالث والرابع بنسب تأثير متساوية ومتوسطة، ثم تأتى باقي العوامل بدرجات منخفضة ومتقاربة من التأثير.

وقد أوضحت نتائج التحليل العاملي أن إجمالي المساهمات النسبية لهذه العوامل قد بلغت 73.44% وهى نسبة مرتفعة تؤكد إمكانية بناء نموذج مستقل من المعلومات المحاسبية يؤثر تأثيراً مباشراً على ترشيد الإنفاق الحكومي طبقاً للمعايير الدولية.

وبناءً على ذلك، يتم قبول الفرضية الأصلية الرابعة وفحواها "يمكن قبول النموذج المقترح لتأثير جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي"، وبذلك يتم رفض الفرضية الرابعة البديلة.

الفصل الخامس

نتائج وتوصيات الدراسة

بعد الانتهاء من تفريغ وتحليل البيانات التي جمعها الباحث من خلال أدوات الدراسة، وعرض النتائج على شكل جداول، كما هو في الفصل الرابع من هذه الدراسة، ستتم في هذا الفصل مناقشة هذه النتائج وتقديم التوصيات اللازمة في قسمين وعلى النحو الآتي:

القسم الأول: مناقشة نتائج الدراسة والتوصل إلى بعض الاستنتاجات.

القسم الثاني: تقديم عدة توصيات مبنية على النتائج التي توصل إليها الباحث.

فيما يلي مناقشة نتائج الدراسة وعرض الاستنتاجات وفقاً لهذه النتائج وتقديم بعض التوصيات.

القسم الأول: مناقشة نتائج الدراسة

تعد عملية ترشيد الإنفاق الحكومي من أولويات الحكومات في الوقت الحاضر، حيث إن ضبط الإنفاق يؤدي إلى تحقيق أكبر نفع ممكن عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق وذلك من أجل تخفيض عجز الموازنة العامة حيث يعتبر من الأساليب التي تتبعها الحكومة عند إعداد الموازنة العامة لأن الحكومة تنظر إلى كيفية تمويل هذه النفقات من أجل التخطيط لوسائل التمويل لهذه النفقات حيث تعمل معظم الدول لتحقيق التوازن الاقتصادي وذلك عن طريق تساوي النفقات مع الإيرادات.

لذلك فقد هدفت الرسالة إعداد نموذج لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية وكذلك اختبار مدى ملاءمة البيئة الحكومية لتطبيق هذا النموذج.

ولقد أسفر التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات عن مجموعة النتائج التالية:

1- إن المقصود بترشيد الإنفاق الحكومي هو ضبط الإنفاق لأنه يؤدي إلى تحقيق أكبر نفع ممكن عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. بالإضافة إلى أن الهدف من هذا الترشيد هو خفض العجز في الموازنة العامة وذلك من خلال التخطيط الأمثل للموارد المتاحة ودراسة نقاط الضعف في النظام المحاسبي الحكومي بشكل عام من خلال دراسة واقع عناصر هذا النظام التي من أهمها الإدارة المالية والأسس والسياسات المحاسبية ذات الأثر الكبير في عملية التخطيط المالي المتعلق بالموازنة للدولة والتي تعتبر التشريع القانوني لتنظيم العمليات المالية المتعلقة بالدولة من موارد ونفقات وتحديد أولويات هذا الإنفاق.

2- إن الهدف الرئيس من مقومات ترشيد الإنفاق الحكومي هو قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية حيث يعني أن تحقق الأهداف الحكومية هو أن تحقق الأهداف المحددة باستخدامها لمواردها على أحسن وجه ممكن والحيلولة دون إسرافها أو تبذيرها لأن قياس الأهداف الحكومية يتم عن طريق قدرة هذه الأهداف على قياس الأداء وهذا الأداء يؤمن معلومات حول الكفاءة والفعالية حيث أن وجود مؤشرات للقياس أصبح ضرورياً لقياس مدى التقدم في تحقيق الأهداف المؤسسية على أن تكون الأهداف محددة بوضوح وأن تكون قابلة للقياس.

3- إن منهجية ترشيد الإنفاق الحكومي تستوجب تحديد الأهداف الحكومية، لأن الأهداف مستمدة من السياسات العامة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي ولأن النتائج تقاس بالأهداف الموضوعة، لذلك يجب أن تكون هذه الأهداف سهلة، أي ممكن تطبيقها. كما

أن الأنشطة يجب تحليلها بهدف إعادة تصنيفها إلى أنشطة خاصة لكل برنامج، حيث إن هذه الأنشطة ستحدد بالنهاية حدود مسؤوليات الوحدات الإدارية في المؤسسات.

4- إن هناك ضرورة للعمل بالمؤشرات المرجعية للتقييم، وهذه المؤشرات يكون متفقاً عليها وقابلة للقياس، ومن خلالها تتم مراجعة إنجازات البرامج المعدة لبيان مدى تحقق الأهداف الموضوعة والتأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم مثلاً باقتناء واستخدام أصولها بطريقة اقتصادية وكفؤة. كما يجب أن يكون هناك وحدات زمنية لقياس النتائج بحيث تأتي التقارير في الوقت المحدد.

5- إن أهم التقارير الحكومية التي توفر المعلومات الملائمة عن ترشيد الإنفاق الحكومي هي تقارير تقييم الأداء وتقارير الإنجاز بحيث تغطي هذه التقارير كل البرامج وتبرز مراكز المسؤولية في الدائرة الحكومية، كما يجب أن يحتوي التقرير على المقارنات بين النتائج المرغوبة (باستعمال المؤشرات) والنتائج الفعلية التي أنجزت وربطها مع النفقات الفعلية (مدخلات مركز المسؤولية أو البرنامج) على ذلك البرنامج. كذلك على الوحدة المحاسبية أن تقدم تقاريرها بناءً على المنجزات التي أنجزتها الوحدة. كما أن تقارير الإنفاق من أهم التقارير للوحدات الحكومية كونها تعكس الموقف المالي للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة حيث أن هذه التقارير تعتبر من المؤشرات الرئيسة التي تمد الإدارة بمعلومات من أجل استخدام معلومات تقارير الإنفاق في ترشيد النفقات. كما أن تقارير التشغيل تعتبر مهمة في الوحدات الحكومية كونها تقيس مستوى الإنجاز. مثلاً في المستشفيات (كم مريض تمت معالجته، وهذه المعالجة تشمل كافة الخدمات العلاجية التي تقدم للمريض أثناء إقامته في المستشفى بوساطة مراكز الخدمات الفنية) كون هذه المراكز مراكز تكلفة.

6- إن تكاليف الممتلكات الحكومية بالدرجة الرئيسة تعبر عن تكلفة اقتناء الأصول طويلة الأجل التي تحصل عليها الوحدة الحكومية بغرض الإنتاج وتبقى لفترة طويلة مثل الآلات والمعدات والسيارات والأثاث وغيرها، لأن هذه الأصول ضرورية لخلق الطاقة الإنتاجية كذلك فإن تكلفة الاستحواذ على هذه الممتلكات تتضمن تكلفة الأصل الثابت كافة النفقات اللازمة حتى يصبح الأصل صالحاً للاستخدام.

7- إن الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية يعود إلى أن الوحدة الحكومية سوف تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي والذي يغطي كافة الأصول والمطلوبات حيث يعطي إطاراً ملائماً للتكاليف ولتقييم الأداء. فقياس التكاليف في حالة عدم وجود نظام الاستحقاق يكون صعباً لذلك يجب الأخذ بأساس الاستحقاق الذي يعكس تكلفة استخدام عوامل الإنتاج ويبين افادة كل نشاط أو برنامج من الجهد والمستلزمات، ومن ثم وضع أساس علمي حتى يمكن الوصول إلى التكلفة الفعلية لتنفيذ النشاط.

8- إن المجموعة الدفترية والمستندية تعد المصدر الأساس للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها التقارير بجميع أنواعها ولذلك فإن المجموعة المستندية إذا كانت متطورة فإنها تمكن من حصر التكاليف الفعلية للأنشطة والمشروعات الحكومية، لذلك فإن الدفاتر المحاسبية يجب أن تشمل على حسابات للأصول الثابتة واستهلاكاتها وحسابات للموجودات السلعية. كذلك فإن المجموعة المستندية يكون لديها حسابات لتكاليف البرامج والأنشطة والمشروعات بحيث يفتح حساب مستقل لحصر عناصر التكاليف الخاصة بكل برنامج عن طريق تجميع التكاليف والأنشطة.

9- إن مرور الزمن يمثل العامل الأهم في قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومية، وهذا يعني أنه بمرور الزمن واستعمال هذا الأصل فإنه يتم قياس النقص التدريجي له، وكذلك فإن حسابات الاستهلاك للممتلكات الحكومية يساعد في عدم ضياع هذه الأصول أو اختلاسها أو سوء استعمالها ومن هنا فإن إظهار حساب الاستهلاك في حسابات الحكومية يعتبر نفقة كغيره من النفقات بحيث يتم وضع مخصص له في الموازنة العامة للدولة.

10- إن الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي هو في الأساس عدم تداخل السنوات المحاسبية مع بعضها بعضا وذلك لأنه يعالج بهذه الطريقة تحميل السنة بمصروفاتها وإيراداتها، ومن هنا لا تتداخل السنوات. وبعدها يتم قياس عجز الموازنة كونه يساعد على توافر البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة وبيان مدى الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة وبيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل وأقل التكاليف. كذلك فإن تطبيق أساس الاستحقاق يساعد على تسوية المقدمات والمستحقات من خلال البيانات المالية التي تساعد على إظهار المركز المالي للحكومة بصورة عادلة حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطلوباتها بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير.

11- إن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يستوجب مسك حسابات البرامج والأنشطة الحكومية، حيث إن البرامج تشير إلى الإنجازات أو الناتج النهائي للجهات الحكومية الرئيسة وتضم كل من المهام أو الوظائف مجموعة من البرامج. كذلك فإن الأنشطة تعتبر بمثابة تفريعات للبرامج ويضم كل نشاط من هذه الأنشطة أنواعاُ متماثلة متجانسة من الأعمال التي تتولاها جهات حكومية فرعية، كذلك فإنه يجب أن يكون في الوحدة نظام لتسجيل البيانات

والمعلومات المالية والمادية وذلك من أجل توفير البيانات والتقارير المالية الملحة بحيث يمكن للإدارة أن تقارن بين النتائج الفعلية المحققة وبين الخطط الموضوعة.

12- إن الهدف من الرقابة والتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي هو حماية الممتلكات الحكومية من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال وذلك عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها من ناحية وكذلك دقة البيانات المحاسبية من ناحية أخرى، ومن خلال هذه التعليمات يمكن حماية الموجودات إضافة إلى اكتشاف أية مخالفات أو انحراف في وقت مبكر لاتخاذ الإجراءات المناسبة حيالها.

13- يتوقف تحسين كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي على ضرورة تأهيل المدققين الداخليين بصورة كافية وذلك لضمان وضع كل موظف في المكان المناسب له حتى يمكن الافادة من الكفاءات المختلفة.

القسم الثاني: توصيات الدراسة

في ضوء نتائج الدراسة، يمكن تقديم مجموعة التوصيات التالية:

1- البدء بخطة إصلاح للأنظمة المالية النافذة وذلك بإيجاد تشريعات جديدة تتناسب مع إمكانية تطوير الأنظمة المحاسبية وتساعد على ذلك وبشكل يتم فيه وضع التعليمات التنفيذية بما يتطابق مع مضمون هذه التشريعات والقوانين ويتم ذلك من قبل الجهات التي تصدر الأنظمة والتعليمات.

2- إيجاد نظام محاسبة حكومية متطور أساسه المبادئ والمعايير المتعارف عليها دولياً بحيث يتم تطبيق كامل لنظام محاسبة التكاليف.

3- ضرورة أتمتة العمل المحاسبي في جميع الجهات الحكومية وربطها مع الجهات التمويلية بشكل تقني.

4- إعادة النظر في أساليب وأنظمة إعداد الموازنة العامة للدولة على جميع المستويات وإيجاد قواعد نصوص أكثر موضوعية واستخدام الأسلوب المؤتمت في ذلك.

5- إعادة النظر بالنصوص القانونية التي تحكم عملية الرقابة بكافة جهاتها وإعادة النظر بتبعية جميع الأجهزة الرقابية بما فيها الرقابة الداخلية إلى السلطة التشريعية أو رئاسة الوزراء وذلك لمنح هذه الأجهزة المزيد من الصلاحيات في ممارسة سلطاتها على الجهات المخولة بتنفيذ الموازنة.

6- تعزيز المنهاج التعليمي للمحاسبة الحكومية في كليات التجارة بما يتماشى مع إمكانية تطوير التطبيق الفعلي لهذه المحاسبة من أجل تخريج كوادر مهنية قادرة على مواكبة العمل المحاسبي الحكومي دون الحاجة إلى دورات تدريبية متخصصة.

7- ضرورة تطوير الموازنة العامة للدولة من خلال استخدام محاسبة تكاليف الممتلكات الحكومية لأن قياس التكاليف للممتلكات الحكومية يساعد على ترشيد عجز الموازنة الحكومية من خلال فصل التكاليف الجارية عن الرأسمالية وعدم اعتبار كل المصاريف مصاريف موازنة. ومن هنا فإنه يتلاشى تحميل سنة مالية بتكاليف أصول ثابتة وإنما يتم توزيع الأصول على عدة سنوات عن طريق احتساب الاستهلاك لهذه الأصول الأمر الذي يسهل إحلال أصول محل الأصول المستهلكة أو الأقل كفاءة وعندها يتم الوصول إلى التكلفة الإجمالية للمشروع.

8- ضرورة العمل بأساس الاستحقاق المحاسبي وذلك لأن استخدام أساس الاستحقاق يوفر معلومات كاملة عن تكاليف الخدمات والأنشطة المختلفة التي تقوم بها الحكومة، الأمر الذي يمكن متخذي القرارات من دراسة هذه البيانات وتحليلها ومقارنة التكاليف الحقيقية بين سنة وأخرى لتحديد اتجاه هذه التكاليف وذلك لاستخدامها في عمليات التخطيط وتوزيع الموارد على الأنشطة المختلفة حسب أولوياتها.

9- ضرورة تطوير التقارير الحكومية لتعطي الانطباع العام وتصور الواقع للوحدة وتعطي الصورة الصحيحة بحيث يؤدي ذلك إلى مصداقية المعلومات الموجودة في هذه التقارير لأن هذه التقارير تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وأن تتحقق الشفافية في هذه التقارير حتى يكون هناك مساءلة عن الانحرافات الفعلية والمخططة ليتم تحديد المسئول عن الانحراف في تطبيق المحاسبة الحكومية.

10- ضرورة العمل على رفع الكفاءة المهنية للعاملين في مجالات الموازنة سواء الإعداد أو التنفيذ أو الرقابة من خلال إشراكهم في الدورات وورش العمل التي تختص بموضوع الموازنات.

11- إحاطة الدوائر علماً بأن أي توجه استراتيجي مستقبلي من قبلهم يستوجب الاستعانة بمتغيرات الدراسة ونموذج الدراسة بالاطروحة وأيضاً بنتائجها.

مراجــــع الدراســــة

المراجــع والمصادر

المراجع العربية:

- القرآن الكريم.
- إبراهيم، محمد، البعد الإداري في ترشيد الإنفاق العام، منهج تسويقي، مجلة العلوم التجارية، السنة الأولى، العدد الأول، كانون ثاني 1985، جامعة المنوفية، كلية التجارة.
- أبو عناب، ريما، اتجاهات أعضاء مجلس الأمة نحو فعالية ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجامعة الأردنية، 2005.
- البنا، بشير عبدالعظيم، المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، الطبعة الأولى، 1988.
- (IFAC, IPSASs) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2008.
- (IFAC) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، عمان، 2003.
- التعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (1) لسنة 1995، WWW.mof.gov.jo
- الجمل، متولي محمد، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1995.
- الجميلي، علي، رقابة الهيئات المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة (الجمهورية العراقية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، 2004.
- الجمال، أحمد ماجد، الرؤية المالية للموازنة الوظيفية، مجلة الثورة، العدد 12، 2008.
- الحجاوي، حسام، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، 2004.

- الحسيني، قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.

- الحسيني وآخرين، كريمة محمد وآخرون، ترشيد استخدامات الوحدات الإدارية بمحافظة المنوفية، مديرية الإدارة والتنظيم، إدارة الدراسات والبحوث، محافظة المنوفية، دراسة حول ترشيد النفقات الجارية في محافظة المنوفية، 2006.

- الخشارمة، حسين، العوامل المؤثرة في الموازنة في تطور الموازنة العامة في الأردن، دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة العربية، العدد 2 المجلد 2، 2002.

- الخطيب، المهايني، خالد شحادة ومحمد خالد، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

- الخياط، أسامة محمد، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سوريا، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2003.

- الدستور الأردني.

- الدهراوي، محمد، كمال الدين مصطفى، سمير كامل، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكدرية، 2000.

- الرماحي، نواف محمد عباس، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

- السعبري، إبراهيم عبد موسى، المعايير المحاسبية الحكومية، دراسة نظرية وتطبيقية في إحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي، رسالة دكتوراه، بغداد، جامعة بغداد، 2000.

- السيد، سيد عطا الله، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.

- السيوي، مفتاح الصغير عبدالله، العوامل المؤثرة في تطور الموازنة العامة في ليبيا، رسالة ماجستيرغير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2005.

- الشوابكة، عوني عقل، مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2000.
- الشواورة، أكرم مسلم، الإنفاق الحكومي والخاص وأثره على التنمية البشرية في الأردن، دراسة اقتصادية 1970-2001. أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، 2005.
- الصائغ، حنا رزوقي، الجامعة المفتوحة، طرابلس، دار الهنا لطباعة الأفست، 1998.
- القاضي، حسين، نظرية المحاسبة، مطبعة الاتحاد، جامعة دمشق، 2007.
- القطيش، حسن فليح، تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، 2006.
- المهايني، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة في سوريا الواقع والآفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الأول، 2000.
- الهويمل، الحسين، سعد بن محمد، عبالله بن علي، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، الرياض، 2005.
- بهاء الدين، محمد شامل، قياس الإنتاجية في الأجهزة الحكومية الخدمية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 70، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
- بلاغ رسمي (رئاسة الوزراء) رقم 25 لعام 1992 بتاريخ 1992/9/1.
- تفسير ابن كثير www.baheth.com
- جبر، سعد، دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الأردني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2000.
- جعفر، عبدالإله نعمة، أهمية بيانات التكاليف في ترشيد قرارات الاستثمار بقطاع الخدمات الصحية، المؤتمر العلمي المحاسبي الثاني، عمان، 1998.
- حجازي، محمد أحمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية في الأردن، عمان، الأردن، 2007.

- حسين، أحمد حسين علي، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، النظام اليدوي، تحليل وتصميم النظم، نظام الحاسب، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.

- خولاني، منار عبدالستار، الإفصاح المحاسبي في وحدات الإدارة المحلية في سوريا في ظل نظرية الأموال المخصصة، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، 2006.

- دهمش، أبو زر، نعيم، عفاف اسحق، مجلة المدقق، العدد 62/61، نظرة تحليلية للإطار المفاهيمي الصادر عن المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) المتعلق بالملاءمة والموثوقية.

- دليل احصائات مالية الحكومية، صندوق النقد الدولي IMF، إدارة الإحصاءات، الطبعة الثانية، 2001.

- رضوان، محمد عوض، الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة والمشروعات الحكومية، دراسة مقارنة، القاهرة 2005.

- سلطان، عطية صلاح، دور موازنة البرامج والأداء في دعم قرارات إدارة المالية العامة، بحث مقدم إلى مؤتمر تطوير الوحدات الإدارية بالقطاع الحكومي، القاهرة، 23-25 كانون ثاني 2006.

- صيام، نيلهان وليد أحمد، تطبيق محاسبة المسئولية في المستشفيات الأردنية، دراسة ميدانية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، قسم المحاسبة، الأردن، 2004.

- عبدالجليل، توفيق حسن عبدالمهدي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، عمان 2003.

- فتح الباري في شرح صحيح البخاري www.baheth.com

- قاسم، عبدالرزاق محمد، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

- قانون الموازنة العامة لسنة المالية، دائرة الموازنة العامة، عمان، الأردن، 2009.

- قاقيش، عوني فريد، أثر الإنفاق الاستثماري على مؤشرات الاقتصاد الكلي قبل وبعد برامج التصحيح الاقتصادي، 1976-2001، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، حزيران 2005، عمان، الأردن.

- لسان العرب، www.baheth.com

- مبارك، صلاح، محاسبة التكاليف في المشروعات الحكومية، جامعة الإسكندرية، 2008.

- مسعد، الخطيب، إبراهيم، محمد فضل، خالد راغب، إيهاب نظمي، المحاسبة الحكومية، مكتبة الجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.

- ميالة، بطرس، دور محاسب الإدارة في الرقابة على النفقات في الموازنة العامة في سوريا إربد للبحوث والدراسات، المجلد التاسع، العدد الأول، تشرين الثاني، 2005.

- مبيضين، عقلة محمد يوسف، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق الفعلي، الطبعة الأولى، عمان 1999.

- منشورات وزارة المالية، النظام المالي رقم 1 لسنة 1995، www.mof.gov.jo

- ناصف/ أحمد، دور نظم المعلومات في تطوير الجهاز الإداري (رؤية مستقبلية) مؤتمر تطوير الوحدات الإدارية بالقطاع الحكومي، القاهرة، 23-25 يناير 2006.

- نوش، أكرم أديب، نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام الخدمية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2003.

- وهدان، زهراء محمد، دور موازنة البرامج والأداء في تقييم الأداء المؤسسي، بحث مقدم إلى مؤتمر تطوير الوحدات الإدارية بالقطاع الحكومي، القاهرة، 23-25 كانون ثاني 2006.

- ياسين، أيام، واقع الإنفاق الجاري في الوحدات الإدارية الحكومية في سوريا وترشيده، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، 2003.

المراجع الأجنبية:

- Belkhaoui, Ahmed Riahi, 5th edition, Accounting Theory, Thomson, 2004.

- Bentley, Trevor J., Practical Cost Reduction, Mc Graw-Hill Book Co., (UK) Ltd., Maidenhead Berkshire, England, 1980.

- Freeman and Shoulders, Roberts. Freeman and Craig D. Shoulders, Governmental and Non Profit Accounting Theory and Practice, prentice hall, 1999, sixth edition.

- IFAC, PSC, Perspectives on Cost Accounting for Government, International Public Sector, study No. 12, 2000, New York.

- Johnson, Laurence E & Freman, Robert J. & Davies, Stephen P., Local Government Audit Procurement Requirement, Audit Effort, and Audit Fees, 2000.

- Gernot A., Achsnich, Trends in Budgeting: Looking to the Future, Focus, Public Management, News Letter, June, 2001.

- James A. Hall, Accounting information system international student edition, 4th edition, Thomson, 2004.

- Kazuo Watanabe (2003), Characteristics of Accounting Standards for Independent Administrative Institutions. Government Auditing Review, Vol. 10, March 2003.

- Leo L. Pipino, Yang W. Lee, and Richard Y. Wang (2002) Data Quality Assessment Communications of The Acm, April 2002, Vol. 45, No. 4ve.

-Newberry, S.M., New Zealand's Public Sector Financial Management System: Resource Erosion in Government Departments, Phd thesis University of Canterbury, Christchurch, 2002.

- Nicolaou, Andreas I, A contingency Model of Perceived Effectiveness in Accounting Information System, Organizational Coordination and Control Effects, International Journal of Accounting Information System, Vol. 1, issue 2, 2000.

- Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Accounting theory text and reading, 6th edition, 1999.

- Rodica, Bădiță, (2000), Reflection Regarding The Quality Of Accounting Information Among Desideratums And Actual Practical Reality Constantin Brâncisi" University Tg-Jiu ; Street "22 Decembrie" ; Cyty: Tg-Jiu; District: Gorj: Country: Romania; Phone: 0729/024900; E-mail: robadita@yahoo.com.

- Walker, David M., Financial Report Of The United States Governmental Accounting Office (GAO), Washington, DC. December 2007.

- O'Brien, James A, Management Information System "irwin /mc graw-hill", 1999.

- Ouda, Hassan A.G, Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved, with Special Focus on the Arab World, Economic and social Council for Western Asia, Beirut, July 2003.

- Obaidat, Ahmed N., Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence From Jordan, International Management Review, Vol. 3, No. 2, 2007.

- Snedecor, G.W. and Cochran, W.G, Statistical Methods, Oxford and J.BH Publishing Com. 7th edition, 1980.

ملاحق الدراسة

- الاستبانـــــــــــة

- معايير المحاسبة الدولية

ملحق رقم 1

الاستبانـــــــــــة

جامعة عمان العربية للدراسات العليا
كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا
قسم المحاسبة

استبانه حول

نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الأنفاق الحكومي طبقاً للمعايير الدولية

اعداد الطالب
محمد صادق ربابعه

2010

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد / السيدة

يقوم الطالب بإعداد أطروحة دكتوراه حول "**نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية**" ولأغراض جمع البيانات لاختبار مدى صحة الفرضيات فقد تم تصميم قائمة استبانة "مرفقه" نأمل توخي الدقة في الإجابة على العبارات الواردة بها علماً بأن إجاباتكم سوف تحاط بالسرية التامة لأغراض البحث العلمي دون سواه.

نشكركم على تعاونكم لدعم رسالة البحث العلمي في الأردن.

التاريخ / 6 /2009

الباحث

<u>أولا: البيانات الشخصية</u>

1- الاسم: (اختياري)

2- المؤهل العلمي:

3- الوظيفة الحالية:

4- سنوات الخبرة:

<u>ثانياً: ضوابط الاستبانة</u>

1- اختيار الوزن الذي تراه مناسباً من وجهة نظرك أمام كل عبارة من عبارات الاستبانه بوضع علامة ( ) أمام الوزن المقصود.

2- عدم إضافة أي تعليق بخلاف عبارات الاستبانه التي ليست مفتوحة لأية إضافات.

3- عبارات الاستبانه جاءت متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

4- درجات أوزان الاستبانه كما يلي:

المستوى	الدرجة
موافق تماماً	5
موافق	4
محايد	3
غير موافق	2
غير موافق تماماً	1

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
أولاً: ترشيد الإنفاق الحكومي						
1: يقصد بترشيد الإنفاق الحكومي						
.1	تخفيض الإنفاق الحكومي					
.2	الرقابة على الإنفاق الحكومي					
.3	ضبط الإنفاق الحكومي					
.4	التوازن بين مخرجات ومدخلات العمل الحكومي					
2- يهدف ترشيد الإنفاق الحكومي إلى						
.5	قياس إنتاجية النفقة الحكومية					
.6	قياس كفاءة النفقة الحكومية					
.7	قياس فعالية النفقة الحكومية					
.8	تخفيض عجز الموازنة الحكومية					
3: مقومات قياس ترشيد الإنفاق الحكومي						
.9	قياس مدخلات العمل الحكومي					

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	الفقرات	الرقم
					قياس مخرجات العمل الحكومي	.10
					قياس مدى تحقق الأهداف الحكومية	.11
					قياس إنتاجية البرامج الحكومية	.12
4: منهجية قياس ترشيد الإنفاق الحكومي						
					تحديد الأهداف الحكومية	.13
					تحديد البرامج الحكومية	.14
					تحديد الأنشطة الحكومية	.15
					تحديد مراكز تأدية الأعمال الحكومية	.16
5: الرقابة على ترشيد الإنفاق الحكومي يستوجب						
					وحدات قياس بسيطة	.17
					وحدات قياس مركبة	.18
					وحدات زمنية للقياس	.19
					مؤشرات مرجعية للتقييم	.20

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	الفقرات	الرقم
6: نوعية التقارير الحكومية لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد الإنفاق الحكومي						
					تقارير الإنفاق	**.21**
					تقارير الإنجاز	**.22**
					تقارير التشغيل	**.23**
					تقارير تقييم الأداء	**.24**
ثانياً: تكاليف الممتلكات الحكومية						
1: يقصد بتكاليف الممتلكات الحكومية						
					تكلفة اقتناء الممتلكات	**.25**
					تكلفة استخدام الممتلكات	**.26**
					تكلفة التأمين على الممتلكات	**.27**
					تكلفة صيانة الممتلكات	**.28**
2: الهدف من قياس تكلفة الممتلكات الحكومية						
					تحسين جودة الحساب الختامي	**.29**

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
.30	ترشيد عجز الموازنة العامة					
.31	تسهيل احلال الأصول					
.32	تطبيق أساس الاستحقاق					
3: اهم مقومات قياس التكلفة للممتلكات						
.33	دليل عناصر التكلفة					
.34	دليل مراكز التكلفة					
.35	دليل وحدات التكلفة					
.36	المجموعة المستندية والدفترية					
ثالثاً: استهلاك الممتلكات الحكومية						
1: يتم قياس النقص التدريجي في تكلفة الممتلكات الحكومية بسبب						
.37	الاستعمال					
.38	مرور الزمن					
.39	التقادم الفني					

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
2- يشترط القياس استهلاك الممتلكات الحكومية أن:						
40.	أن تكون مملوكة للوحدة الحكومية					
41.	يترتب عليها منافع مستقبلية					
42.	يمسك لها دفاتر وحسابات					
43.	تؤيد بالمستندات كدليل مادي					
رابعاً: أساس الاستحقاق المحاسبي						
1: **يقصد بالاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي**						
44.	تحميل السنة بمصروفها					
45.	تحميل السنة بإيراداتها					
46.	إجراء التسويات الجردية					
47.	إقفال الحسابات سنويا					
2: **الهدف من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي**						
48.	توزيع تكلفة الممتلكات على عمرها الإنتاجي					

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
.49	دقة قياس عجز الموازنة العامة					
.50	عدم تداخل السنوات المحاسبية					
.51	تسوية المقدمات والمستحقات					
3: **يشترط لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي**						
.52	مسك حسابات للبرامج الحكومية					
.53	مسك حسابات للأنشطة الحكومية					
.54	مسك حسابات لمراكز الأداء الحكومي					
.55	توفير وحدات القياس ومؤشرات التقييم					
خامساً: جودة معلومات التقارير الحكومية						
1: **يشترط لجودة المعلومات الحكومية:**						
.56	تحقيق خاصية الملائمة					
.57	تحقيق خاصية الاعتمادية					
.58	توفير المعلومات غير المالية					

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
59.	تحقيق شفافية المعلومات					
2: أهم التقارير الحكومية لدعم جودة المعلومات						
60.	تقارير الانجاز الحكومي					
61.	تقارير التشغيل الحكومي					
62.	تقارير تقييم الأداء الحكومي					
سادساً: كفاءة أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي						
1: تهدف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي إلى						
63.	حماية الحقوق والممتلكات					
64.	ضمان دقة المعلومات المحاسبية					
65.	رفع كفاءة الموارد الإنتاجية					
66.	ضمان الالتزام بالقواعد والتعليمات					
2: يشترط لرفع كفاءة الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي وجود						
67.	لجان للتدقيق الداخلي					

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
.68	أدلة العمل الحكومي					
.69	خطة تنظيمية إدارية					
.70	خطة محاسبية					
.71	تأهيل علمي كافي للمدققين الداخليين					
3: أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي الحكومي الفعال						
.72	الفحص التحليلي					
.73	الضبط الداخلي					
.74	الحاكمية المؤسسية					
.75	موازنة البرامج والأداء					

ملحق رقم 2

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- معيار المحاسبة الدولية السابع عشر: الممتلكات والمصانع والمعدات

- معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

- معيار المحاسبة الدولي الرابع والعشرون: عرض معلومات الموازنة فـــي البيانات المالية

المعيار السابع عشر: الممتلكات والمصانع والمعدات (صادر في ديسمبر 2006)

الهدف: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات (الموجودات الثابتة) لكي يتمكن مستخدمو القوائم المالية من تمييز المعلومات حول استثمارات الوحدة في موجوداتها الثابتة والتغيرات في تلك الاستثمارات. إن الأمور الأساسية في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات هي الاعتراف بالموجودات وتحديد مبالغها المرحلة وأعباء الاستهلاك وخسائر الانخفاض التي يجب الاعتراف بها.

تعاريف: فيما يلي معاني بعض المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

الممتلكات والمصانع والمعدات: هي مفردات ملموسة والتي:

1. تحتفظ بها الوحدة من أجل استخدامها في إنتاج أو توفير سلع أو خدمات لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.
2. من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

المبلغ المرحل: (لأغراض هذا المعيار): هو مبلغ الأصل الذي يعترف به بعد تنزيل أي استهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض متراكمة.

التكلفة: هي مبلغ النقدية أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت اكتسابه أو إنشاءه.

الاستهلاك: هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للاستهلاك على مدى حياته الإنتاجية.

الحياة الإنتاجية: هي إما، الفترة الزمنية المتوقع استخدام الأصل خلالها من قبل الوحدة؛ أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع الوحدة الحصول عليها من الأصل.

القيمة القابلة للاستهلاك: هي تكلفة الأصل أو مبلغ آخر يحل محلها بالتكلفة ناقصاً قيمة الخردة.

القيمة المتبقية: هي المبلغ المقدر الذي يمكن الحصول عليه حاليا من استبعاد أصل بعد خصم تكاليف الاستبعاد، إذا كان الأصل في العمر والوضع المتوقعين في نهاية حياته الإنتاجية.

النطاق: لا يسري تطبيق هذا المعيار على محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات التي توصف بأنها ذات طبيعة خاصة وعلى وجه الخصوص ما يلي:

1. الغابات والموارد الطبيعية المتجددة المشابهة.
2. حقوق المعادن واستكشاف واستخراج المعادن والبترول والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة الأخرى.
3. الموجودات التراثية، إلا إذا قررت الوحدة الاعتراف بها، في هذه الحالة يجب تطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بها.

الممتلكات والمعدات والمصانع ذات الطبيعة الخاصة: توصف الموجودات التراثية والمعدات العسكرية الخاصة وموجودات البنية التحتية بأنها من الموجودات الثابتة الحكومية ذات الطبيعة الخاصة، وهذه الطبيعة الخاصة يقابله إشكالات محاسبية عديدة، ويقدم المعيار توضيحاً لطبيعتها ونطاق تطبيق متطلبات المعيار عليها على النحو الآتي:

1. ***الأصول الموروثة***: توصف بعض الموجودات بأنها موجودات تراثية، بسبب أهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية، ومن الأمثلة على الموجودات التراثية، المباني والمعالم التاريخية، المواقع الأثرية، والمحميات الطبيعية، والأعمال الفنية، وغالباً ما تشترك الموجودات التراثية في السمات الآتية:

أ. من غير المحتمل أن تعكس القيمة الحالية المستندة على سعر السوق قيمتها الثقافية والبيئية والتعليمية والتاريخية بشكل كلي.

ب. الالتزامات القانونية قد تفرض محظورات أو قيود صارمة على التخلص منها بالبيع.

ج. غالبا ما تكون غير قابلة للاستبدال وقيمتها يمكن أن تزيد مع مرور الوقت حتى وإن تعرضت حالتها المادية للتلف.

د. من الصعب تقدير حياتها الإنتاجية. ففي بعض الحالات قد تمتد لمئات السنين.

محاسبياً، يعطي المعيار الخيار للوحدة في الاعتراف أو عدم الاعتراف بالموجودات التراثية، لكن يجب على الوحدات التي تختار الاعتراف بها أن تفصح عن بعض الجوانب ذات العلاقة بتلك الموجودات تتضمن: أساس القياس المستخدم، طريقة الاستهلاك المستخدمة، المبلغ الإجمالي المرحل، الاستهلاك المتراكم في نهاية الفترة، المطابقة للمبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة مع إظهار المكونات المحددة لذلك.

2. ***المعدات العسكرية:*** المعدات الدفاعية الخاصة تقابل عادة التعريف الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات، وبالتالي يجب الاعتراف بها كأصل بما يتفق مع هذا المعيار.

3. ***موجودات البنية التحتية:*** من الأمثلة عليها، شبكات الطرق والجسور ونظم المجاري والمياه والطاقة. ولعدم وجود تعريف متفق عليه عالمياً لما يعرف بموجودات البنية التحتية، فإن بعض أو كل السمات الآتية يمكن أن تعبر عنها بوضوح:

أ. تعتبر جزءاً من نظام أو شبكة.

ب. تكون ذات طبيعة خاصة وليس لها استخدامات بديلة.

ج. من غير الممكن تحريكها.

د. قد تكون خاضعة لقيود حول استبعادها أو التخلص منها.

محاسبيا، تقابل موجودات البنية التحتية تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات ويجب المحاسبة عنها بما يتفق مع هذا المعيار.

الاعتراف: يجب أن يعترف بتكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما:

1. من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالأصل إلى الوحدة.
2. من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل بموثوقية.

القياس عند الاعتراف:

1. يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهلة للاعتراف بها كأصل بالتكلفة.
2. عندما يتم تملك الأصل خلال عمليات غير متبادلة، تكون تكلفته هي قيمته العادلة كما في تاريخ الاقتناء.

القياس بعد الاعتراف:

بعد الاعتراف بالبند كأصل يجب على الوحدة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم – المبينة أدناه – كسياسة محاسبية لها ويجب أن تطبق تلك السياسة على كامل صنف الممتلكات والمصانع والمعدات.

1. **نموذج التكلفة:** بعد الاعتراف به كأصل، يجب أن يسجل بند الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفته ناقصاً أي استهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض متراكمة.

2. **نموذج إعادة التقييم:** بعد الاعتراف به كأصل، فإن بند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يمكن قياسه بالقيمة العادلة بموثوقية، يجب أن يسجل مبلغ إعادة التقييم والذي يمثل قيمته العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا أي استهلاك متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض متراكمة لاحقة، ويجب أن تتم إعادة التقييم بشكل نظامي للتأكد من أن القيمة المرحلة لا تختلف مادياً عن تلك التي يمكن تحديدها باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الإبلاغ.

أ. إذا أعيد تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، فيجب إعادة تقييم كامل الصنف الرئيس الذي ينتمي إليه الأصل المعاد تقييمه. من أمثلة الأصناف الرئيسة، الأراضي، المباني التشغيلية، الطرق، المكائن، شبكات الإرسال الالكترونية، السفن، الطائرات، المعدات الدفاعية الخاصة، عربات النقل، الأثاث والتركيبات، معدات مكتبية، تجهيزات ومعدات البترول.

ب. الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم يجب أن تضاف مباشرة إلى حساب فوائض إعادة التقييم، على أن الاعتراف بالزيادة في الفائض أو العجز يجب أن يكون في حدود ما اعترف به سابقا في الفائض أو العجز كنقص في إعادة التقييم لنفس الأصل.

ج. النقص الناتج عن إعادة التقييم يجب الاعتراف به في الفائض أو العجز، بحيث أن تحميل أي نقص مباشرة على حساب فوائض إعادة التقييم يجب أن يكون إلى المدى الذي يسمح به الرصيد القائم في فائض إعادة التقييم الخاص بذلك البند من الموجودات.

3. **الاستهلاك:** لكل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يكون بتكلفة جوهرية نسبة لإجمالي تكلفة البند يجب استهلاكه بشكل منفصل. ويجب الاعتراف بأعباء الاستهلاك عن كل فترة في الفائض أو العجز ما لم تكن مضمنة في المبلغ المرحل لأصل آخر.

4. **مبلغ الاستهلاك وفترة الاستهلاك:** يجب توزيع القيمة القابلة للاستهلاك لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منتظم خلال حياته الإنتاجية. كما يجب مراجعة قيمة الخردة والحياة الإنتاجية في كل تاريخ إبلاغ سنوي على الأقل، وإذا اختلفت التوقعات عن تقديرات سابقة، يجب المحاسبة عن التغيرات الناتجة باعتبارها تغير في تقدير محاسبي بما يتفق مع المعيار الثالث: "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

5. **طرق الاستهلاك:** يجب أن تعكس طرق الاستهلاك النمط الذي من المتوقع أن تستفيد فيه الوحدة المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة للأصل. ويجب مراجعة طرق الاستهلاك المطبقة على الأصل عند كل تاريخ إبلاغ سنوي على الأقل، وعندما يكون هنالك تغير مهم في استنفاد المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة التي يجسدها الأصل، فيجب تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير، ومحاسبة مثل هذا التغير بما يتفق مع المعيار الثالث.

6. **التعويض عن الانخفاض:** التعويض عن أطراف ثالثة عن بند ممتلكات ومصانع ومعدات حدث فيه انخفاض في القيمة أو خسارة أو توقف يجب أن يضمن في الفائض أو العجز عندما يستحق التعويض

7. إلغاء الاعتراف: يتم إلغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لبند ممتلكات ومصانع ومعدات عند التصرف به ، أو عندما يتوقع عدم تحقيق منافع اقتصادية أو امكانية الخدمة من استخدامه أو التصرف به. ويجب أن تضمن المكاسب أو الخسائر الناشئة عن عكس الاعتراف في الفائض أو العجز في التاريخ الذي يتم فيه عكس الاعتراف بالبند. وتتحدد المكاسب أو الخسائر عن ذلك بالفرق بين صافي المتحصلات من الاستبعاد، إن وجدت، والقيمة المرحلة للبند.

8. الإفصاح:

1. يجب الإفصاح في القوائم المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات المعترف بها في القوائم المالية بما يلي:

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل.
- طرق الاستهلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة.
- المطابقة بين المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة مع إظهار الإضافات، الاستبعادات، التملك من خلال ضم الوحدات، الزيادة والنقص الناتج من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها مباشرة في صافي الموجودات / حقوق الملكية، خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز، الاستهلاك، صافي فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية من العملة الرسمية إلى عملة عرض مختلفة، والتغيرات الأخرى.

2. عند إدراج صنف ممتلكات ومصانع ومعدات بمبلغ إعادة التقييم، يتم الإفصاح عن:

أ. تاريخ سريان إعادة التقييم.

ب. ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل.

ج. الطرق والافتراضات الهامة المطبقة في تقدير القيمة العادلة للموجودات.

د. فائض إعادة التقييم مبينا التغيرات في الفترة وأية قيود على توزيعات رصيد ذلك الفـائض على المساهمين أو حاملي الحقوق الأخرى.

هـ. مجموع فوائض وعجوزات إعادة التقييم للبنود الفردية من الممتلكات والمصانع والمعدات ضمن ذلك الصنف.

المعيار الثاني والعشرون: الإفصاح بالمعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة (صادر في ديسمبر 2006)

الهدف: يصف هذا المعيار متطلبات الإفصاح للحكومات التي تختار عرض معلومات حول قطاع الحكومة العام في قوائمها المالية الموحدة. إن الإفصاح بالمعلومات المناسبة حول قطاع الحكومة العامة قد يعزز من شفافية التقارير المالية، ويوفر فهماً أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية للحكومة وبين القوائم المالية وأسس الإبلاغ المالي الإحصائية.

النطاق: يقتصر نطاق تطبيق متطلبات المعيار على الحكومة التي تعد وتعرض قوائم مالية موحدة وفق أساس الاستحقاق المحاسبي وتختار أن تفصح بالمعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة.

تعاريف: فيما يلي معاني بعض المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

قطاع الحكومة العامة GGS: يتألف من جميع الوحدات التنظيمية للحكومة العامة كما هي معرفة في أسس الإبلاغ المالي الإحصائية.

منشآت الأعمال الحكومية والشركات العامة المالية وغير المالية:

السياسات المحاسبية: يجب الإفصاح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة بما ينسجم مع السياسات المحاسبية المتبناة في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للحكومة، باستثناء ما يلي:

1- عند عرض المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة، يجب على الوحدات ألا تطبق متطلبات "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" فيما يتعلق بالوحدات المنضوية في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة.

2- يجب أن يعترف قطاع الحكومة العامة باستثماره في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة كأصل، والمحاسبة عن ذلك الأصل بالمبلغ المرحل من صافي موجودات الشركة المستثمر بها.

الإفصاحات:

1- يجب أن تتضمن الإفصاحات حول قطاع الحكومة العامة على الأقل ما يلي:

أ- البنود الرئيسة للموجودات مع إظهار الاستثمارات في القطاعات الأخرى بشكل منفصل.

ب- المطلوبات بحسب البنود الرئيسة.

ج- صافي الموجودات/ حقوق الملكية.

د- إجمالي الزيادة والنقص في إعادة التقييم وبنود الإيرادات والمصروفات الأخرى المعترف بها مباشرة في صافي الموجودات/ الحقوق.

هـ- الإيرادات والمصروفات بحسب البنود الرئيسة، والفائض أو العجز.

و- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

2- على الوحدات التي تعد إفصاحات حول قطاع الحكومة العامة أن تفصح عن أهم الوحدات المسيطر عليها التي تضمنها قطاع الحكومة العامة وأي تغييرات في تلك الوحدات عن الفترة السابقة مع شرح سبب عدم اشتمال قطاع الحكومة العامة لوحدات سبق تضمينها فيها.

3- يجب مطابقة إفصاحات قطاع الحكومة العامة مع القوائم المالية الموحدة للحكومة مظهرة بشكل منفصل مبلغ التعديل لكل بند مناظر له في تلك القوائم المالية.

أهمية الإفصاح بالمعلومات حول (GGS) في القوائم المالية:

1- يمكن للإفصاح بالمعلومات المناسبة في القوائم المالية حول (GGS) أن يدعم ويعزز قيام مستخدمي تلك القوائم باتخاذ القرارات، وإجراء المساءلة، على سبيل المثـــال: الإفــصاح بالمعلومات حول (GGS) يعتبر متسقاً مع تعزيز شـــفافية التقـــارير الماليـــة ويـــساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم أفضل لـــ:

أ- تخصيص الموارد لدعم أنشطة تقديم الخدمات من قبل قطاع الحكومة العامـــة، وأداء الحكومة المالي في إيصال تلك الخدمات؛ و

ب- العلاقة بين (GGS) وقطاع الشركات، وتأثير كل منهما على الأداء المالي الكلي.

2- يشكل الإفصاح بالمعلومات حول (GGS) في القوائم المالية رابطاً مفيداً بين القوائم المعدة وفق (IPSASs) وتلك المعدة بما يتفق مع أسس الإبلاغ المالي الإحصائية، من ذلـــك أن الإفصاح بمثل هذه المعلومات سيكون مناسباً للمستخدمين في إجـــراء المقارنـــات بـــين الموازنة والمبالغ الفعلية المطلوبة وفق "عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية".

المعيار الرابع والعشرون: عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية (صادر في ديسمبر 2006)

الهدف: يتطلب هذا المعيار مقارنة مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة لكي يتم تضمينها في القوائم المالية للوحدات التي تلزم، أو تختار بأن تجعل موازناتها المعتمدة متاحة للعموم والتي بناءً عليها يتم إخضاعها للمساءلة العامة. يتطلب المعيار أيضاً الإفصاح بتفسير أسباب الاختلافات المادية بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية. إن التقيد بمتطلبات هذا المعيار سوف يؤمن إبراء ذمة وحدات القطاع العام للالتزامات مساءلتها ويعزز شفافية قوائمها المالية من خلال إظهار التقيد بالموازنات المصادق عليها، وحينما تعد الموازنات والقوائم المالية بنفس الأساس المحاسبي، فذلك يظهر الأداء المالي للوحدات في إنجاز النتائج التي وضعت لها الموازنة.

تعاريف: فيما يلي معاني بعض المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار

الاعتماد أو المال المخصص: هو التفويض الممنوح من هيئة تشريعية لتخصيص الأموال للأغراض المحددة من قبل المجلس التشريعي أو أية سلطة مماثلة.

الموازنة المعتمدة (المصادق عليها): هي صلاحية الإنفاق المستمدة من القوانين السارية، وقوانين الموازنة، والأنظمة والأعراف الحكومية والقرارات الأخرى ذات العلاقة باستخدام الإيرادات أو المقبوضات المتوقعة لفترة الموازنة.

الموازنة الأصلية: هي الموازنة الأولية المعتمدة لفترة الموازنة.

الموازنة النهائية: هي الموازنة الأصلية المعدلة بكل الاحتياطيات، والمبالغ المدورة، والتحويلات، والتخصيصات، والاعتمادات الإضافية، والتشريعات المخولة الأخرى، أو أي تخويل مماثل، بحيث تكون التغييرات قابلة للتطبيق على فترة الموازنة.

أساس الموازنة: هو أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي أو الأسس المحاسبية الأخرى التي تم تبنيها في الموازنة المعتمدة من قبل الهيئة التشريعية.

الأساس القابل للمقارنة: يقصد به عرض المبالغ الفعلية بنفس الأساس المحاسبي، وبنفس أساس التصنيف، لنفس الوحدات ولنفس الفترة بنفس الأسلوب الذي تم في الموازنة المعتمدة.

عرض المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية:

يجب على الوحدة الملزمة بالخضوع للمساءلة العامة، أن تعرض مقارنة لمبالغ الموازنة مع المبالغ الفعلية إما كقائمة مالية إضافية منفصلة أو كأعمدة إضافية في القوائم المالية المعروضة وفق (IPSASs) الحالية، كما يجب تضمين المقارنة عرضاً منفصلاً لكل مستوى إشراف تشريعي بـ:

أ- مبالغ الموازنة الأصلية ومبالغ الموازنة النهائية؛

ب- المبالغ الفعلية وفق الأساس القابل للمقارنة؛ و

ج- عن طريق إفصاح إيضاحي، يتضمن تفسير الاختلافات المادية بين الموازنة التي تلزم خضوع الوحدة للمساءلة العامة مع المبالغ الفعلية، ما لم يكن هذا التفسير مضمناً في الوثائق العامة الأخرى الصادرة بشكل مترابط مع القوائم المالية وأن يتم وضع إشارة مرجعية إلى تلك الوثائق في الإيضاحات.

1- العرض والإفصاح: يجب أن يكون عرض الوحدة للمقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية كأعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية الأساسية فقط عندما يتم إعداد كل من القوائم المالية والموازنة وفق أساس قابل للمقارنة.

2- التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية: يجب على الوحدة أن تقدم تفسيراً للتغييرات بين الموازنة الأصلية والنهائية سواءً أكانت ناتجة من إعادة تخصيص داخل الموازنة، أو من عوامل أخرى وذلك على النحو الآتي:

أ- عن طريق إفصاح إيضاحي في القوائم المالية؛ أو

ب- في التقرير الصادر قبل أو في نفس وقت، أو بالتزامن مع إصدار القوائم المالية، ويجب إدراج إشارة مرجعية للتقرير في إيضاحات القوائم المالية.

3- الأساس القابل للمقارنة: يجب عرض كافة مقارنات مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية وفق الأساس القابل للمقارنة بالموازنة.

الإفصاحات الإيضاحية حول أساس وفترة ونطاق الموازنة: يجب على الوحدة أن تبين في إيضاحات القوائم المالية، أساس الموازنة وأساس التصنيف اللذين تم تبينهما في الموازنة المعتمدة، والفترة التي تغطيها الموازنة المعتمدة، وتحديد أو تعريف الوحدات المضمنة في الموازنة المعتمدة.

مطابقة المبالغ الفعلية وفق الأساس القابل للمقارنة والمبالغ الفعلة في القوائم المالية:

عندما لا يتم إعداد القوائم المالية والموازنة وفق الأساس القابل للمقارنة بحسب المتطلبات المشار إليها سابقاً، فيجب مطابقة المبالغ الفعلية المعروضة وفق الأساس القابل

للمقارنة بالموازنة مع المبالغ الفعلية الآتية المعروضة في القوائم المالية، والتحديد بشكل منفصل لأي اختلاف في الأساس والتوقيت والوحدة.

أ- إذا كان الأساس المتبنى للموازنة هو أساس الاستحقاق، فتتم المطابقة مع الإيرادات الإجمالية، والمصروفات الإجمالية وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الرأسمالية والأنشطة التمويلية؛ أو

ب- إذا كان الأساس المتبنى للموازنة خلاف أساس الاستحقاق، فتتم المطابقة مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الرأسمالية والأنشطة التمويلية.

ويجب الإفصاح عن المطابقة على صدر قائمة مقارنة مبالغ الموازنة بالمبالغ الفعلية أو في إيضاحات القوائم المالية.